Supplemento ordinario alla “Gazzetta Ufficiale„ n. 196 del 22 agosto 2019 - Serie generale

Spediz. abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-02-2004, n. 46 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA — **Roma - Giovedì, 22 agosto 2019** — SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 691 - 00138 ROMA - CENTRALINO 06-85081 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA G. VERDI, 1 - 00198 ROMA

N. 35

CORTE DEI CONTI

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato degli enti territoriali per l'esercizio 2018. (Delibera n. 18/SEZAUT/2019/INPR).

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2019-2021 per l'attuazione dell'articolo 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. (Delibera n. 19/SEZAUT/2019/INPR).

DELIBERA 22 luglio 2019.

Metodologie per l'attuazione dell'articolo 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213. (Delibera n. 20/SEZAUT/2019/INPR).

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per le relazioni annuali del sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del sindaco delle città metropolitane e del presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2018, ai sensi dell'articolo 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL). (Delibera n. 22/SEZAUT/2019/INPR).

SOMMARIO

CORTE DEI CONTI

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato degli enti territoriali per l'esercizio 2018. (Delibera n. 18/SEZAUT/2019/INPR). (19A05088). *Pag.* 1

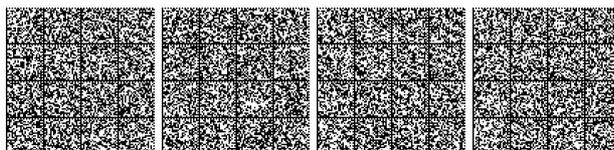
DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2019-2021 per l'attuazione dell'articolo 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. (Delibera n. 19/SEZAUT/2019/INPR). (19A05089) *Pag.* 20

DELIBERA 22 luglio 2019.

Metodologie per l'attuazione dell'articolo 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213. (Delibera n. 20/SEZAUT/2019/INPR). (19A05090) . . . . *Pag.* 48

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per le relazioni annuali del sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del sindaco delle città metropolitane e del presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2018, ai sensi dell'articolo 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL). (Delibera n. 22/SEZAUT/2019/INPR). (19A05091) . . . *Pag.* 76

DECRETI E DELIBERE DI ALTRE AUTORITÀ

CORTE DEI CONTI

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato degli enti territoriali per l'esercizio 2018. (Delibera n. 18/SEZAUT/2019/INPR).

LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Nell'adunanza del 22 luglio 2019;

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'art. 1, commi 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come emendato e corretto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il principio contabile applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ed in particolare l'art. 1, commi 3 e 4;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 472 del 16 luglio 2019 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Uditi i relatori, Consiglieri Adelisa Corsetti e Valeria Franchi;

Delibera:

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti territoriali sul bilancio consolidato 2018, in attuazione dall'art. 1, commi 3 e 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, nonché il relativo questionario e la correlata nota metodologica.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 22 luglio 2019.

Il Presidente: BUSCEMA

I relatori: CORSETTI - FRANCHI

Depositata in segreteria il 24 luglio 2019

p. *il dirigente, il funzionario incaricato:* PARLATO

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI SUL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI TERRITORIALI PER L'ESERCIZIO 2018

1. Premessa

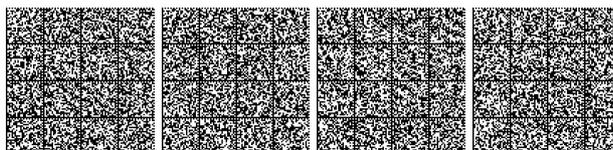
Il bilancio consolidato del «gruppo amministrazione pubblica» è lo strumento preordinato a dare piena evidenza alla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente e della complessiva attività svolta dallo stesso attraverso le proprie articolazioni organizzative. Esso rappresenta – unitamente all'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale su cui il predetto documento contabile si fonda – un obiettivo centrale del decreto legislativo n. 118 del 23 novembre 2011, come integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126/2014.

Trattasi di un'innovazione, peraltro non del tutto inedita nell'ambito della normativa contabile, particolarmente sfidante per gli enti territoriali, chiamati ad una rinnovata considerazione dei rapporti con i propri organismi partecipati, rispetto alla quale, il bilancio consolidato, oltre ad assolvere a finalità di tipo informativo, riveste carattere strategico per l'effettivo esercizio delle funzioni di programmazione, gestione e controllo dell'attività dell'ente quale soggetto capogruppo.

In considerazione di ciò – e dell'imminente scadenza (30 settembre 2019) fissata per l'adozione di tale documento contabile – la Sezione delle autonomie, in continuità con l'attività di orientamento svolta in occasione dell'avvio del nuovo sistema di contabilità armonizzata (*cfr.* deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 9/2016/INPR e n. 14/SEZAUT/2017/INPR), ritiene di dover fornire, anche in tema di bilancio consolidato, indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza.

Le presenti linee guida, a differenza dei richiamati atti di orientamento, vanno ad integrare le linee guida emanate a norma dell'art. 1, comma 3, decreto-legge n. 174 del 10 ottobre 2012 e dell'art. 1, commi 166 e ss., legge n. 266/2005, per le relazioni degli Organi di revisione dei conti sui bilanci di previsione e sui rendiconti degli enti territoriali. Ciò in quanto sono finalizzate ad assicurare l'uniformità dei comportamenti dei revisori contabili dei predetti enti che, in materia di bilancio consolidato, devono rendere specifico parere.

Le stesse linee guida, unitamente alle note metodologiche che le corredano, mirano, altresì, a fornire agli enti interessati uno strumento di ausilio nella gestione delle operazioni propedeutiche per un corretto consolidamento delle risultanze contabili dei diversi soggetti ascrivibili al gruppo amministrazione pubblica.

Il bilancio consolidato – per la sua finalità di restituire trasparenza e responsabilizzazione nei diversi livelli di Governo – dovrebbe essere redatto da tutti gli enti territoriali, come statuito dal richiamato art. 11

del decreto legislativo n. 118/2011, nonché dalle specifiche disposizioni dettate per gli enti locali (art. 147-*quater*, comma 4: «I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»).

Tuttavia, il legislatore, dopo aver accordato agli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti il beneficio della gradualità d'applicazione delle norme sul consolidato, con l'attuale formulazione dell'art. 233-*bis* del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) ha stabilito, con norma a regime, che i suddetti enti dal 1° gennaio 2019 «possono non predisporre il bilancio consolidato» (*cfr.* art. 1, comma 831, legge 30 dicembre 2018, n. 145). È stata, così, significativamente ridimensionata la platea degli enti originariamente interessati alla redazione del bilancio consolidato come individuati dall'art. 11, comma 1, decreto legislativo n. 118/2011.

Si aggiunge, da ultimo, la facoltà per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, di rinviare l'adozione della contabilità economico-patrimoniale, ai sensi dell'art. 232, comma 2, TUEL (come modificato dall'art. 15-*quater* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58). Il legislatore, infatti, prevede che i suddetti comuni «possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2019»

A fronte della facoltatività dei predetti adempimenti, è onere degli Enti formalizzare la scelta con apposita deliberazione. Tale necessità può ricavarsi dalle richiamate finalità che la legge riconnette alla redazione del bilancio consolidato e alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale: sotto questo profilo, la diversa scelta dell'Ente deve essere supportata da adeguata motivazione nella quale si evidenzi come, nel caso concreto, gli elementi informativi offerti dalla contabilità finanziaria assolvano compiutamente alle anzidette finalità.

2. Il quadro normativo di riferimento e la sua evoluzione.

Come già evidenziato, l'esigenza di un consolidamento delle risultanze di bilancio degli enti con quelle delle gestioni esternalizzate – posta in maniera cogente e precettiva dal nuovo sistema di contabilità armonizzata – non rappresenta una novità in senso assoluto, potendo rinvenirsi i prodromi nella normativa preesistente.

Con riferimento agli enti locali, non appare superfluo rimarcare come il TUEL, pur non prevedendo l'obbligo di redigere un bilancio consolidato, recasse, già nella formulazione originaria, plurime disposizioni volte a fornire una informativa che avesse riguardo non solo al risultato delle gestioni dirette dell'ente, ma anche di quelle affidate ad organismi esterni.

Di rilievo l'art. 152, comma 2, il quale, sin dalla versione originaria, prevede che «il regolamento di contabilità deve assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi», nonché l'art. 230, comma 6, che, nella versione previgente, rimetteva ad una previsione del regolamento contabilità «la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne».

La portata strategica di siffatta «conoscenza consolidata» ai fini della programmazione era già valorizzata dall'art. 172 TUEL, laddove elencava tra gli allegati al bilancio di previsione «le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente a quello cui il bilancio si riferisce».

L'adozione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards), con i quali si attribuisce particolare rilievo al bilancio consolidato, nella sua duplice e sinergica valenza informativa e gestionale ha, poi, ulteriormente, contribuito a dare impulso alla tematica.

Agli stessi è, peraltro, informato il principio contabile n. 4, emanato nel maggio 2009 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, che rappresenta un momento di indubbio rilievo nell'ambito di tale percorso evolutivo.

Detto principio – pur con i limiti derivanti, per un verso, dalla non definitiva approvazione a causa del mancato rinnovo dell'Osservatorio, e per altro, dalla sua natura giuridica di mera «buona pratica» – nel focalizzare gli aspetti salienti della redazione del bilancio consolidato (tra cui, l'individuazione del Gruppo ente locale e la corretta perimetrazione dell'area di consolidamento), ha, infatti, costituito un importante parametro di riferimento della elaborazione successiva.

Nondimeno è con la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione» che la tematica del consolidamento acquista centralità, sicché l'adozione del relativo documento contabile si pone in termini di obbligatorietà.

In particolare, l'art. 2 della citata legge, nel fissare i principi ed i criteri direttivi cui devono uniformarsi i correlati decreti legislativi, alla lettera *h)* del comma 2, prevede, tra l'altro, l'adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune.

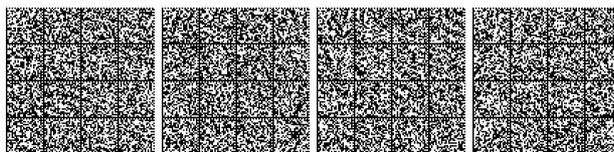
La pressoché coeva legge di contabilità e finanza pubblica 31 dicembre 2009, n. 196, all'art. 2, sotto la rubrica oDelega al Governo per l'adeguamento dei sistemi contabili», rimette al legislatore delegato l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati (comma 2, lettera *e)*.

In tale alveo si colloca il decreto legislativo n. 118/2011, novellato dal decreto legislativo n. 126/2014 («Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42»), il cui art. 11, nel dare attuazione all'articolato disegno tratteggiato dal legislatore delegato, ha stabilito l'obbligo di redazione del bilancio consolidato per tutti gli enti in contabilità armonizzata, secondo le tempistiche indicate dall'art. 18 dello stesso decreto.

Per gli enti locali, è di rilievo anche la sopra citata previsione dell'art. 172 TUEL (emendato dal decreto legislativo n. 118/2011), che annovera il bilancio consolidato tra gli allegati al bilancio di previsione, nonché la disposizione dell'art. 239, comma 1, lettera d-*bis*) del TUEL, secondo cui l'organo di revisione è tenuto a rendere specifico parere sullo schema di bilancio consolidato.

Tale articolato corpus normativo trova completamento nelle disposizioni dettate dal decreto-legge n. 174/2012, convertito dalla legge n. 213/2012 che, nell'intento di rafforzare i controlli della Corte dei conti sugli Enti territoriali, ha integrato e novellato il TUEL, dando un ulteriore impulso all'obbligatorietà del bilancio consolidato.

Di particolare rilievo è la previsione di cui all'art. 148-*bis* TUEL, a mente del quale le Sezioni regionali di controllo, nell'esaminare i bilanci e i rendiconti degli enti locali, tengono conto, anche, dei risultati delle partecipazioni societarie.

Analogamente, per Regioni e Province autonome, l'art. 1, comma 4, decreto-legge n. 174/2012, prevede che le Sezioni predette «verificano altresì che i rendiconti delle regioni tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione

di servizi pubblici per la collettività regionale e di servizi strumentali alla regione, nonché dei risultati definitivi della gestione degli enti del Servizio sanitario nazionale».

L'attenzione del legislatore per il consolidamento dei conti del «gruppo amministrazione pubblica» si rinviene anche nelle norme che disciplinano i controlli interni.

L'art. 147 TUEL al comma 2, lettera *d)*, dispone che il sistema di controllo interno è, tra l'altro, diretto a «verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'art. 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente».

In modo analogo, il richiamato art. 147-*quater* TUEL, nell'introdurre un'inedita forma di controllo sulle società partecipate dall'ente locale, al comma 4, prescrive che «i risultati complessivi della gestione dell'Ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica».

Le stesse verifiche sono svolte con riferimento alle Regioni e alle Province autonome, ove la norma di riferimento è l'art. 1, comma 6, decreto-legge n. 174/2012.

In disparte i problemi di coordinamento – posti dal susseguirsi dei diversi interventi normativi – appare evidente la necessità che l'insieme delle norme regolatrici della materia trovi, da parte degli enti, compiuta e puntuale attuazione, sì da non degradare l'adozione del bilancio consolidato a mero adempimento, frustrandone, conseguentemente, la sinergica funzione informativa e gestionale.

3. Le indicazioni della magistratura contabile.

Tali finalità sono state, peraltro, evidenziate dalla magistratura contabile che, in diverse sedi e nell'ambito dell'importante riflessione avviata rispetto agli istituti di maggiore rilievo del nuovo sistema di contabilità armonizzata, è intervenuta sulla tematica del consolidamento.

Così la Sezione delle autonomie, in occasione della audizione del 29 maggio 2014 innanzi alla Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale – nel riferire in ordine allo schema di decreto poi esitato nel decreto legislativo n. 126/2014 – ha rimarcato come il consolidamento dei conti consenta di superare quel frazionamento dei soggetti erogatori di servizi pubblici che potrebbe rappresentare ostacolo ad una piena conoscibilità della situazione finanziaria complessiva che rappresenta condizione imprescindibile per la governabilità dei conti del Paese.

Nella medesima sede, seppur in diversa occasione (*cfr.* audizione del 27 novembre 2014), la Sezione delle autonomie non ha mancato di segnalare – proprio con riguardo all'adozione del bilancio consolidato e, più in generale, alla introduzione della contabilità economico/patrimoniale – le distonie che potevano riconnettersi ad una introduzione graduale di tali istituti ed al regime differenziato previsto per enti sperimentatori e non (*cfr.* appendice n. 1 alla predetta audizione recante «Focus sui tempi di attuazione della riforma per Regioni ed Enti locali»).

Analogamente la medesima Sezione – nell'ambito delle relazioni rese al Parlamento in materia di organismi partecipati degli enti territoriali (*cfr.* deliberazione n. 23/SEZAUT/2018/FRG, n. 27/SEZAUT/2017/FRG) – ha costantemente evidenziato la centralità del bilancio consolidato in quanto funzionale al rispetto, in termini di effettività, dei vincoli di finanza pubblica, argomentando, al riguardo, come a detti fini, sia necessaria una base conoscitiva omogenea con regole contabili uniformi per tutti i soggetti che, a vario titolo sono inclusi nel concetto di amministrazione pubblica.

Ciò in coerenza con le chiare indicazioni offerte dal principio contabile applicato n. 4/4 allegato al decreto legislativo n. 118/2011, secondo cui «Il bilancio consolidato è quindi lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione».

In questa prospettiva specifica attenzione è stata posta da questa Sezione, tanto nell'ambito della funzione di referto che in quella di coordinamento, rispetto alle attività ed agli adempimenti che rappresentano presupposto della redazione del bilancio consolidato.

In primo luogo, alla regolare tenuta della contabilità economico patrimoniale. Al riguardo è stato sottolineato come la introduzione, in affiancamento a quella finanziaria, della contabilità economico patrimoniale consente di «realizzare una effettiva omogeneità dei bilanci e dei rendiconti, ampliando il perimetro degli Enti tenuti ad adottare la contabilità patrimoniale fino al consolidamento dei bilanci degli organismi partecipati/controllati dagli Enti stessi, migliorando in tal modo la complessiva qualità dei conti pubblici e concorrendo positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale» (*cfr.* deliberazione n. 6/SEZAUT/2019/FRG).

Costante è stato, inoltre, il richiamo alla compiuta osservanza della normativa in tema di riconciliazione delle reciproche posizioni creditorie e debitorie.

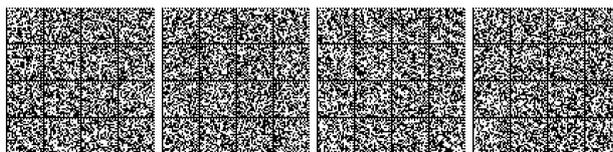
Detto adempimento – oltre a porsi quale presidio per il mantenimento anche prospettico degli equilibri di bilancio, evitando l'insorgenza di passività latenti in capo all'ente socio – assume particolare rilievo ai fini del consolidamento, segnatamente ai fini delle operazioni di elisione delle partite infragruppo, in quanto preordinato a garantire la perfetta corrispondenza tra le poste creditorie e debitorie degli enti e le reciproche registrazioni tenute dai rispettivi organismi.

L'obbligo della c.d. circolarizzazione previsto inizialmente solo per comuni e province – nell'ambito delle misure volte a garantire e potenziare il sistema di pubblicità e trasparenza (art. 6, comma 4, decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135) – è stato, infatti, generalizzato ed esteso a tutti gli enti territoriali per effetto dell'art. 11 comma 6, lettera *j)* del decreto legislativo n. 118/2011.

Sul punto è stato rilevato che «trattasi di un obbligo informativo che è parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto — rientrando nella responsabilità dell'organo esecutivo dell'Ente territoriale illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri Enti strumentali e società controllate/partecipate — fermo restando che l'obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli Enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori» (*cfr.* C. conti, deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

Specifico impulso è stato dato dalla Corte per l'affinamento del concetto di «significatività» e «rilevanza» dei bilanci da consolidare, in relazione alle criticità evidenziate dalle Sezioni regionali (Sez. contr. Puglia, deliberazione n. 66/2016/PRSP) e dalla Sezione autonomie, nelle proprie linee di indirizzo e con monitoraggi *ad hoc* (Sezione autonomie, deliberazioni nn. 14/SEZAUT/2017/INPR; 9/SEZAUT/2016/INPR e 27/SEZAUT/2016/FRG, par. 1.3.3 e par. 3.7; 4/SEZAUT/2015/INPR). L'attuale formulazione del principio contabile supera le rilevate criticità, sotto il duplice profilo della riduzione della soglia di rilevanza e dell'inclusione necessaria delle società in house. Da ultimo, si richiama la recente deliberazione della Sezione Friuli-Venezia Giulia n. 12/2019, da cui si traggano prime indicazioni operative in merito alla corretta applicazione del principio contabile applicato.

Si rammenta che, in sede di approvazione delle Linee guida per relazioni dei Collegi dei revisori dei conti sui rendiconti delle Regio-

ni e delle Province autonome per l'esercizio 2017 (deliberazione 2018 n. 10/SEZAUT/2018/INPR), questa Sezione si è riservata di adottare, con separato atto, un questionario rivolto ad esaminare, in modo autonomo e disgiunto dagli adempimenti derivanti dalle Linee guida sul rendiconto, i profili patrimoniali riguardanti il bilancio consolidato ai sensi dell'art. 11-*bis* del decreto legislativo n. 118/2011.

4. Struttura del questionario.

In tale contesto vanno a collocarsi il questionario allegato alle presenti linee guida e le correlate note metodologiche.

Il questionario è articolato in sei sezioni, precedute da una scheda anagrafica, che riproducono sostanzialmente i passaggi salienti per l'elaborazione del bilancio consolidato.

La Sezione Prima, intitolata «Individuazione GAP e Area di consolidamento», è dedicata alla corretta individuazione del Gruppo amministrazione pubblica e del perimetro di consolidamento, secondo le prescritte modalità.

La Sezione Seconda, (oComunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato»), è volta a verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha fornito tutte le indicazioni e le direttive agli organismi inclusi nel perimetro di consolidamento per l'elaborazione dei documenti necessari alla redazione del bilancio consolidato.

La Sezione Terza punta l'attenzione su «Rettifiche di pre-consolidamento ed elisione delle operazioni infragruppo»: vi rientrano le verifiche sulla corretta attività di omogeneizzazione dei bilanci e di eliminazione delle partite reciproche.

La Sezione Quarta attenziona le «Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo». I revisori, nell'ambito della circolarizzazione dei crediti e debiti, sono chiamati a verificare l'avvenuta asseverazione dei saldi reciproci tra ente capogruppo e organismi inclusi nel perimetro.

La Sezione Quinta, finalizzata alle «Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto», tende a rilevare la correttezza nella determinazione del patrimonio del «gruppo amministrazione pubblico».

La Sezione Sesta riguarda le «Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa», che deve tenere in opportuna evidenza tutti i fatti contabili e gestionali utili a inquadrare correttamente il contributo economico che l'ente capogruppo fornisce assieme ai suoi organismi consolidati in termini di equilibri di finanza pubblica.

5. Modalità di compilazione.

In ordine alle modalità di compilazione e di invio della relazione-questionario sul bilancio consolidato 2018 i fogli di lavoro dovranno essere trasmessi per il tramite del sistema Con. Te. (Contabilità Territoriale).

Per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre collegarsi al sito della Corte dei conti, area Servizi on line, selezionare il link «Controllo e Referto» e, successivamente, selezionare il sistema FITNET (Finanza Territoriale Network) per poi accedere al sistema Con. Te.

Occorrerà selezionare, poi, in successione, il link «Controllo e Referto» e il sistema «Con. Te», attraverso il quale, utilizzando la funzione «Invio Documenti» presente nel menù «Documenti», potrà essere trasmesso il questionario. Il file della relazione-questionario deve essere nominato secondo i seguenti parametri: Bilancio_Consolidato_ Ente_Anno (esempio: Bilancio_Consolidato_Regione_Molise_2018; Bilancio_Consolidato_Comune_Pavia_2018).

Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale «SOLE». Quindi, dopo avere effettuato tale operazione per il profilo di pertinenza (Presidente del Collegio dei Revisori - PCR; Collaboratore del Collegio dei Revisori - CCR; Responsabile Ragioneria/Servizi Finanziari della Regione – RSF; Responsabile Dati Regione – RDR; Responsabile Servizi Finanziari ente locale; Responsabile Invio Dati Contabili ente locale - RIDC) e ottenute, via e-mail, user-id e password, sarà possibile effettuare l'accesso a Con. Te. Al riguardo, si sottolinea che per i citati profili RSFR e RDR l'individuazione del responsabile da parte dell'ente prescinde da una diretta corrispondenza con i profili professionali contemplati dall'assetto organizzativo dell'ente stesso.

6. Relazione-questionario e base informativa BDAP.

La possibilità di soddisfare le esigenze informative connesse al sistema di controllo e referto della finanza territoriale mediante analisi dei dati provenienti dal sistema gestionale BDAP e da altre banche dati, non esonera, tuttavia, i Revisori dall'onere di verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alla competente struttura la necessità di inserire le informazioni mancanti.

In capo ai Revisori dei conti presso le Regioni e le Province autonome è anche l'onere di verificare la coerenza dei dati presenti in BDAP con quanto risultante dai documenti formalmente approvati. A tal fine, potranno registrarsi nel sistema BDAP – Bilanci Armonizzati, per accedere in visualizzazione a tutti i documenti contabili dell'ente di competenza in esso presenti.

La registrazione potrà essere eseguita sia dal Presidente del Collegio dei revisori (PCR) sia dai collaboratori del Collegio dei revisori (CCR) e dovrà essere effettuata selezionando il seguente link «Nuova Registrazione» presente nella Home page di BDAP: http://www.bdap.tesoro.it/Pagine/default.aspx.

Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all'utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce «Supporto» all'interno della Home page. Anche sul Portale «FITNET» della Corte dei conti sarà disponibile una sintetica guida operativa per effettuare la registrazione.

7. Relazione-questionario e Sezioni regionali di controllo.

Le presenti Linee guida e la relativa relazione-questionario costituiscono supporto operativo anche per l'attività delle Sezioni di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome, le quali, sulla base dei principi richiamati dalle sentenze n. 23/2014, n. 39/2014 e n. 40/2014 della Corte costituzionale, potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili.

In quest'ambito, potranno svolgere, ove ne ravvisino la necessità, approfondimenti istruttori su ulteriori profili contabili e gestionali ritenuti di interesse, specie in materia di vincoli di finanza pubblica, in ordine ai quali la sesta sezione del questionario non propone quesiti per effetto del doppio regime introdotto dalla legge di bilancio n. 145/2018.

Resta inteso che le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile dovranno garantire tutte le informazioni richieste secondo le indicazioni fornite dalle Sezioni di controllo territorialmente competenti. A tal fine, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, i Revisori dei predetti enti potranno richiamare la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale citata nel questionario, dando evidenza degli effetti prodotti da detta normativa in relazione ai profili di interesse richiamati nello schema di relazione.

LINEE GUIDA SUL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI TERRITORIALI

INDICE GENERALE

Scheda anagrafica

Sezione I Individuazione GAP e Area di Consolidamento

Sezione II Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato

Sezione III Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo

Sezione IV Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

Sezione V Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto

Sezione VI Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

Sezione Note

Sezione Firma

SEZIONE I - INDIVIDUAZIONE GAP E AREA DI CONSOLIDAMENTO

1.1 È stata adottata la deliberazione di Giunta dell'Ente capogruppo per l'approvazione degli elenchi di cui al par. 3.1 del Principio contabile 4/4 del d.lgs. n. 118/2011?

Indicare gli estremi della relativa deliberazione (n. ___ , GG/MM/AAAA)

1.2 In caso di risposta positiva al quesito 1.1 indicare le aziende, le società e gli enti inseriti nell'elenco 1 di cui al par. 3.1 del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs.n.118/2011).

Denominazione	Cod. Fiscale/P.IVA	Categoria	Tipologia di partecipazione	*Societa in house*	Società affidataria diretta di servizio pubblico	% partecipazione	Motivo di esclusione dal perimetro di consolidamento

1.2.1 Se indicato "altro" nella colonna "Motivo di esclusione dal perimetro di consolidamento, specificare:

1.3 Indicare le aziende, le società e gli enti inseriti nell'elenco 2 di cui al par. 3.1 del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/11)

Denominazione	Codice Fiscale	Categoria	% partecipazione	Anno di riferimento bilancio	Metodo di consolidamento

1.4 Il perimetro di consolidamento è stato individuato in conformità al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/2011)?

1.5 È stata rilevata, nel parere dell'Organo di revisione, apposita osservazione in merito alla mancata corrispondenza del perimetro di consolidamento con le disposizioni del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato *(All. 4/4 al d.lgs. n. 118/11)* ?
In caso di risposta affermativa sintetizzare i rilievi formulati e gli eventuali chiarimenti forniti dall'Ente:

1.6 In caso di assenza di organismi enti e società oggetto di consolidamento, è stato formalmente dichiarato in sede di rendiconto la mancata approvazione del bilancio consolidato?

SEZIONE II - Comunicazioni e direttive per l'elaborazione del consolidato

2.1 L'Ente territoriale capogruppo ha comunicato agli Enti, alle Aziende e alle Società la loro inclusione nel "Perimetro di consolidamento"?

2.2 L'Ente territoriale capogruppo ha trasmesso a ciascuno di tali Enti l'elenco dei soggetti compresi nel "Perimetro di consolidamento"?

2.3 Sono state elaborate e trasmesse le direttive di cui al paragrafo 3.2 lett. c) del Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118/2011) da parte dell'Ente territoriale capogruppo?

In caso di risposta affermativa indicare la data della trasmissione:

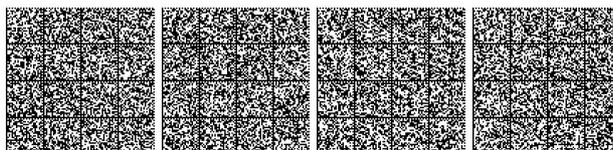
2.4 Le direttive di cui al punto 2.1 sono state valutate dall'Organo di revisione come corrispondenti a norme, regolamenti e principi contabili?

In caso di risposta affermativa sintetizzare i rilievi formulati e gli eventuali chiarimenti forniti dall'Ente:

2.5 In presenza di sub holding l'Ente capogruppo, nell'ambito della predisposizione del proprio consolidato, ha fornito indirizzi rispetto ai criteri di valutazione di bilancio delle proprie*sub-holding?*

2.6 In presenza di sub holding l'Ente capogruppo, nell'ambito della predisposizione del proprio consolidato, ha fornito indirizzi rispetto alle modalità di consolidamento compatibili con la disciplina civilistica?

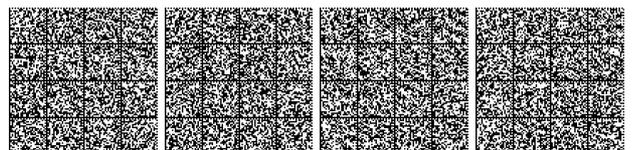
2.7 L'ente territoriale capogruppo ha ricevuto la documentazione contabile da parte dei propri componenti del gruppo entro i termini di legge (20 luglio)?

In caso di risposta negativa, indicare i motivi con riferimento con ciascun componente inadempiente:

SEZIONE III - Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo

3.1 Nell'ambito delle attività di controllo, l'Organo di revisione economico-finanziaria ha verificato che siano state contabilizzate le rettifiche di pre-consolidamento indispensabili a rendere uniformi i bilanci da consolidare?

In caso di risposta affermativa specificare le motivazioni che hanno reso necessaria la contabilizzazione di rettifiche di pre-consolidamento e la loro origine:

3.2 In caso di rettifiche effettuate direttamente dall'Ente capogruppo, dovute al mancato rispetto delle direttive di consolidamento impartite dall'Ente stesso, sono stati riportati in nota integrativa i componenti del gruppo che hanno disatteso le Direttive?

3.3 In caso di rettifiche effettuate direttamente dall'Ente capogruppo, dovute al mancato rispetto delle direttive di consolidamento impartite dall'Ente stesso, sono state riportate in nota integrativa le procedure e le ipotesi di lavoro adottate per l'elaborazione del bilancio consolidato *(Nota 4)* ?

SEZIONE IV - Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

4.1 L'Organo di revisione dell'Ente capogruppo e gli organi di controllo dei rispettivi componenti del Gruppo, hanno opportunamente asseverato i crediti e i debiti reciproci di cui all'art. 11, comma 6, lett. j) del d.lgs n. 118/2011 in sede di chiusura del Rendiconto della gestione dell'esercizio precedente a quello in corso (Delibera Sezione autonomie n. 2/2016)?

4.2 In presenza di discordanze tra l'asseverazione e la verifica delle operazioni infragruppo (rilevate dagli organi competenti in sede di istruttoria), sono state indicate nella nota integrativa del bilancio consolidato le motivazioni di tali difformità contabili?

In caso di risposta negativa dare motivazioni del mancato inserimento in nota integrativa:

4.3 In caso di risposta affermativa al quesito 4.2 è stata data esaustiva dettagliata spiegazione in nota integrativa delle difformità rilevate?

4.4 In caso di risposta affermativa al quesito 4.2 con quali modalità tecnico-contabili sono state riallineate le differenze riscontrate in merito alle partite reciproche?

4.5 In caso di risposta affermativa al quesito 4.2, sono stati adottati i provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra l'Ente Capogruppo e i suoi componenti per il riallineamento delle partite reciproche entro la chiusura del corrente esercizio finanziario?

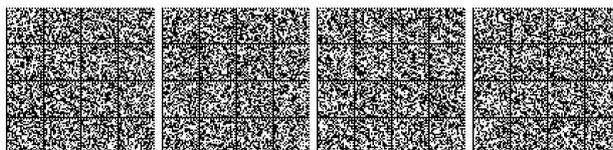
4.6 In caso di mancata adozione dei provvedimenti necessari a definire le posizioni di debito e credito tra Ente capogruppo e i suoi componenti per il riallineamento delle partite reciproche, l'organo di revisione ha avviato le opportune procedure di monitoraggio per le discordanze relative a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti?

4.7 Le discordanze di cui al quesito 4.6 sono state risolte alla data dell'approvazione del bilancio consolidato?

4.8 Nell'ipotesi in cui tali discordanze siano state dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'Ente Capogruppo a fronte di maggiori debiti, accertati dall'organo ed effettivamente dovuti, nei confronti dei rispettivi componenti del gruppo, è stata attivata la procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio?

4.9 Sono state rilevate operazioni contabili infragruppo che l'Ente ha ritenuto irrilevanti nell'elaborazione del bilancio consolidato?

4.10 In caso di risposta affermativa alla domanda precedente, è stata data opportuna motivazione in nota integrativa in merito al loro ammontare e all'incidenza sia in termini assoluti che relativi sul bilancio consolidato?

4.11 La rideterminazione dei saldi ha tenuto conto, oltre che delle poste contabili tra l'Ente capogruppo e le società partecipate facenti parte del consolidato (consolidamento in senso verticale), anche delle altre posizioni reciproche infra-gruppo (consolidamento in senso orizzontale)?

SEZIONE V - Verifiche sul valore delle partecipazioni e del patrimonio netto

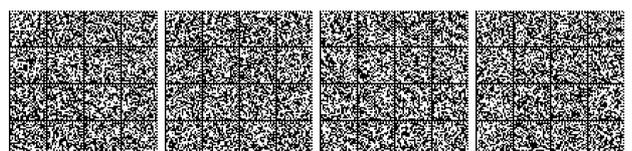
5.1 Il valore delle partecipazioni iscritte nel patrimonio dell'Ente capogruppo è stato rilevato con il metodo del patrimonio netto già alla data del rendiconto?

In caso di risposta negativa, indicare con quali modalità tecnico-contabili è stato adeguato il valore delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (indicare la scrittura contabile):

5.2 Le differenze di consolidamento sono state opportunamente iscritte nel bilancio consolidato, in conformità a quanto disposto dal principio contabile?

5.3 Con riferimento all'eliminazione delle partecipazioni con la relativa quota di patrimonio netto, sono state rilevate differenze (sia positive che negative) da annullamento?

In caso di risposta affermativa indicare come sono state trattate contabilmente tali differenze da annullamento

5.4 Con riferimento ai soggetti non interamente partecipati dalla Capogruppo ma comunque consolidati con il metodo integrale, sono state rilevate le quote di utile/perdita nonché patrimonio netto di pertinenza di terzi, così come stabilito dal punto 98 dell'OIC 17?

SEZIONE VI -Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa.

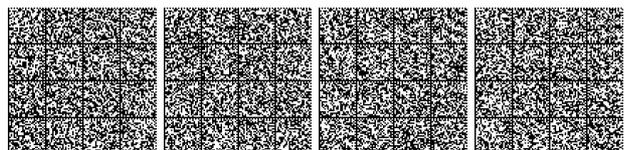
6.1 La relazione sulla gestione e nota integrativa presenta tutti i contenuti minimi indicati del par. 5 del Principio contabile 4/4 d.lgs. n. 118/2011?

In caso di risposta negativa al quesito 6.1 dare indicazione dei contenuti macanti e delle relative motivazioni:

6.3 In caso di risposta negativa al quesito 6.1 specificare se sono stati richiesti chiarimenti in merito all'assenza dei contenuti minimi e se è stata data evidenza nel parere rilasciato:

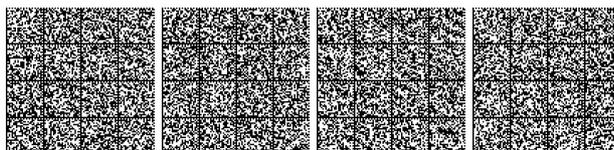
6.4 E' stato verificato che il bilancio consolidato sia stato trasmesso entro i 30 giorni dall'approvazione alla BDAP da parte dell'Ente?

6.5 I contenuti in formato xbrl del bilancio consolidato corrispondono con quelli approvati in sede di deliberazione consiliare?

6.6 Nel caso in cui il bilancio consolidato non sia stato inviato alla BDAP, sono stati rispettati i divieti dell'art. 9, co. 1-*quinquies,* d.l. n. 113/2016 convertito in legge n. 160/2016?

Data di compilazione:

	li	

Il Collegio dei revisori

Responsabile della ragioneria e/o dell'ufficio bilancio dell'Ente

NOTA METODOLOGICA AL QUESTIONARIO
LINEE GUIDA SUL BILANCIO CONSOLIDATO

Sezione I: Individuazione GAP e Area di Consolidamento

Domanda n. 1.1 - La domanda in questione permette di verificare se gli Enti territoriali capogruppo si sono attivati, tempestivamente (31 dicembre dell'anno a cui si riferisce il bilancio consolidato), nell'individuazione del Gruppo amministrazione pubblica e dei soggetti inclusi nel perimetro di consolidamento. Si rammenta che ai sensi dell'art. 233-*bis*, comma 3, decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000 (TUEL), gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato. Inoltre, l'art. 15-*quater* del "decreto crescita" (decreto-legge n. 34/2019) ha modificato l'art. 232 TUEL, in materia di contabilità economico-patrimoniale dei comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti consentendo pertanto a tali enti «di non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2019». È, quindi, previsto che «Gli enti che rinviano la contabilità economico-patrimoniale con riferimento all'esercizio 2019 allegano al rendiconto 2019 una situazione patrimoniale al 31 dicembre 2019, redatta secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e con modalità semplificate individuate con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con la Presidenza del Consiglio dei ministri/ Dipartimento per gli affari regionali, da emanare entro il 31 ottobre 2019, anche sulla base delle proposte formulate dalla Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali, istituita ai sensi dell'art. 3-*bis* del citato decreto legislativo n. 118 del 2011».

Domanda n. 1.2 - La domanda in questione consente di "popolare", di anno in anno, un database a disposizione della Corte dei conti relativo alla definizione del GAP di ogni ente territoriale capogruppo; nello specifico l'obiettivo è raccogliere informazioni riguardo alla categoria (di cui al decreto legislativo n. 118/2011) in cui rientrano i soggetti controllati/partecipati dall'Ente stesso (i quali si distinguono in organismi strumentali, enti strumentali controllati o partecipati, società controllate e società partecipate, secondo le definizioni degli articoli 11-*bis*, 11-*ter*, 11-*quater* e 11-*quinquies* del decreto legislativo n. 118/2011), alla presenza o meno di società definite "in house providing", alla presenza o meno di "affidamenti diretti" da parte dell'Ente capogruppo ai soggetti in questione, alle relative percentuali di partecipazione nei soggetti controllati/partecipati nonché ai motivi di esclusione che gli Enti capogruppo hanno utilizzato per giustificare il mancato consolidamento dei soggetti controllati/partecipati.

Tale database può essere utile alla Corte dei conti, affinché identifichi, attraverso una serie di controlli incrociati delle risposte al presente questionario, le eventuali incoerenze ed errori nell'individuazione del GAP da parte dell'Ente capogruppo. La nozione di controllo, come esplicitata dagli art. 11-*ter* e 11-*quater* del decreto legislativo n. 118/2011 ai soli fini del consolidamento, rileva anche con riguardo alla metodologia da utilizzare (integrale per gli organismi controllati e proporzionale per gli altri). Allo scopo di una idonea rappresentazione, si precisa che, in caso di controllo congiunto tra più enti (con partecipazioni superiori alle soglie di cui all'art 11-*quinquies* decreto legislativo n. 118/2011), il metodo da adottare è comunque quello proporzionale.

Si fa presente la differenza tra l'ambito delle società in controllo pubblico (art. 2, comma 1, lettera b e lettera m, decreto legislativo n. 175/2016) e quello del consolidamento, che comprende le partecipazioni non di controllo. Sono società partecipate anche quelle nelle quali l'Ente, direttamente o indirettamente, disponga di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata (art. 11-*quinquies*, decreto legislativo n. 118/2011). Al riguardo, si richiama l'orientamento del Ministero dell'Economia e Finanze, Dipartimento del Tesoro, del 22 giugno 2018, relativo alla nozione di mercato regolamentato contenuta nella definizione di "società quotate" di cui all'art. 2 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 (TUSP). In particolare, si ricorda che l'art. 2, comma 1, lettera *p)*, del TUSP definisce le società quotate come «le società a partecipazione pubblica che emettono azioni quotate in mercati regolamentati; le società che hanno emesso, alla data del 31 dicembre 2015, strumenti finanziari, diversi dalle azioni, quotati in mercati regolamentati", e che a tali società, per espressa previsione dell'art. 1, comma 5, del TUSP, si applicano le disposizioni ivi indicate "solo se espressamente previsto».

Ai sensi del paragrafo 3.1 del richiamato principio contabile applicato, con riferimento all'esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 3 per cento (per Regioni, Province autonome ed enti locali) rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo: totale dell'attivo, patrimonio netto, totale dei ricavi caratteristici. È sufficiente la sussistenza di uno solo dei predetti parametri ai fini della rilevanza.

«In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti».

«La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento. Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Si pensi, ad esempio, al caso limite di un gruppo aziendale composto da un considerevole numero di enti e società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate.

Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria dei singoli parametri dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza (rispetto ai medesimi parametri del bilancio dell'Ente capogruppo) inferiore al 10 per cento».

Come riportato al paragrafo 3.1 del Principio contabile «A decorrere dall'esercizio 2017 sono considerati rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione».

[Esempio: Se l'organo di revisione, nella compilazione del questionario, ha indicato quale esclusa per irrilevanza una società per la quale è stato valorizzato il campo "società in house", è evidente che ai sensi del Principio contabile l'Ente capogruppo ha determinato in modo errato il perimetro di consolidamento].

Inoltre, tra le motivazioni che possono comportare l'esclusione dal consolidato di alcuni componenti vi è quella della irreperibilità del bilancio ovvero di reperire informazioni necessarie al consolidamento. Per detto motivo si fa presente che il Principio contabile specifica che "I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali). Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione".

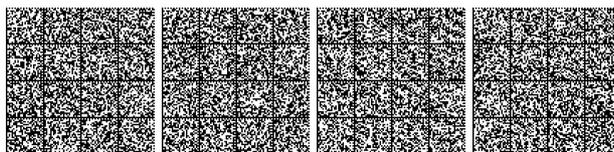
Domanda n. 1.3 - La domanda permette di "popolare", di anno in anno, un database a disposizione delle Corte dei conti con informazioni riguardanti la definizione del perimetro di consolidamento, la percentuale di partecipazione dell'Ente capogruppo nei soggetti partecipati, l'anno di riferimento del bilancio utilizzato per l'individuazione dei parametri di irrilevanza e del metodo utilizzato per il consolidamento rispetto alla categoria a cui appartiene ogni soggetto (v. nota alla domanda 1.2).

Con riferimento alla colonna denominata "anno di riferimento del bilancio" occorre far presente che in tale colonna deve essere indicato l'annualità (del bilancio ovvero del preconsuntivo o della bozza inviata al CdA/Assemblea per l'approvazione) utilizzata per l'individuazione del GAP e del Perimetro di consolidamento. A tal proposito il documento contabile da utilizzare ai soli fini dell'elaborazione degli elenchi in questione, nei termini stabiliti alla domanda n. 1.1, è quello riferito all'esercizio n-1 rispetto a quello a cui si riferisce il bilancio consolidato. Di converso resta inteso che i documenti contabili per l'elaborazione del bilancio consolidato devono essere riferiti al medesimo esercizio contabile (in mancanza si considera utilizzabile il preconsuntivo o il progetto di bilancio inviato agli organi competenti per l'approvazione). V. par. 3.2, n. 1, del principio contabile applicato.

Domanda n. 1.4 - La domanda offre un riscontro immediato, sulla base dei controlli effettuati dall'Organo di revisione, in merito alla correttezza e conformità alle norme e principi contabili nell'individuazione del perimetro da parte dell'Ente territoriale capogruppo. Ciò permette alla Corte dei conti di avere un riscontro circa la "significatività" dei bilanci consolidati predisposti e trasmessi da parte degli Enti alla BDAP.

Nell'ambito delle verifiche sulla corretta individuazione del perimetro di consolidamento si raccomanda, in particolar modo per i soggetti esclusi per irrilevanza, di verificare la corretta individuazione delle soglie limite entro le quali è possibile escludere dal perimetro i soggetti da consolidare.

[Esempio: La non avvenuta approvazione del bilancio di esercizio nei termini di legge, e comunque in tempi congrui a garantire l'elabo-

razione del consolidato, non può giustificare il mancato consolidamento del soggetto controllato/partecipato. Infatti, il Principio permette di utilizzare per il consolidamento dei conti anche il progetto di bilancio ovvero in mancanza, il pre-consuntivo risultante dalle scritture contabili. Ciò in vista di un compiuto esercizio di tutti i poteri (di indirizzo e controllo) all'Ente attribuiti in qualità di socio (sia esso di maggioranza o minoranza].

Domanda n. 1.5 - La domanda in questione è intesa a verificare se, in caso di errata individuazione del perimetro di consolidamento rispetto a quanto previsto dal Principio contabile (*cfr.* domanda precedente), il Revisore ha formulato nel proprio parere al bilancio consolidato specifico rilievo.

In caso di risposta affermativa il quesito in argomento viene chiesta una sintesi dei rilievi formulati dal revisore e le eventuali motivazioni fornite dall'Ente.

Domanda n. 1.6: Il quesito intende verificare se l'ente ha opportunamente valutato l'effettiva esclusione dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Sezione II: Comunicazioni e direttive di indirizzo per l'elaborazione del consolidato

Domanda 2.1 - La domanda è volta a verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha rispettato l'obbligo di comunicare agli Enti, alle Aziende e alle Società incluse nel "Perimetro" che le stesse saranno incluse nel bilancio consolidato del prossimo esercizio.

Domanda 2.2 - La domanda è volta a verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha trasmesso a ciascuno di tali Enti l'elenco dei soggetti compresi nel consolidato del "Perimetro"

Domanda 2.3 - La domanda intende verificare se l'Ente territoriale capogruppo ha predisposto e trasmesso, ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, le direttive relative agli indirizzi in merito alle tempistiche di elaborazione del bilancio di esercizio nonché i metodi valutativi. Inoltre, consente di avere un riscontro sulla data di trasmissione delle direttive stesse ai soggetti del gruppo.

Le Direttive impartite dall'Ente territoriale capogruppo, come disciplinato dal paragrafo 3.2 del Principio contabile applicato concernente il Bilancio consolidato (Allegato 4/4 al decreto legislativo n. 118/2011), devono contenere le seguenti indicazioni minime:

1. «le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati (questi ultimi nel caso in cui tra i soggetti da consolidare rientrino sub-holding) e le informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa devono essere trasmessi all'Ente territoriale capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle sub-holding devono essere trasmessi entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento. L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

2. le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato. Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato. Considerato che, a seguito dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 139/2015 i bilanci degli Enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei, è necessario richiedere agli Enti strumentali che adottano la sola contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo:

2.1. le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal decreto legislativo n. 118/2011, se non presenti nella nota integrativa;

2.2. la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al decreto legislativo n. 118/2011;

3. le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica».

Domanda 2.4 - La domanda è volta a verificare se le direttive impartite dall'Ente territoriale ai soggetti del gruppo sono state correttamente definite con riferimento a norme, regolamenti e principi contabili.

In caso di risposta negativa, diventa pertanto essenziale indicare quali siano le motivazioni che l'Ente territoriale capogruppo ha fornito all'Organo di revisione a seguito della richiesta di chiarimenti formulata dallo stesso.

Domanda 2.5, 2.6 - Il gruppo di domande seguenti deve essere compilato solo nel caso in cui si fosse in presenza di un ente territoriale capogruppo che utilizzi sub-holding per detenere partecipazioni in più Enti/società rientranti nel proprio Gruppo Amministrazione Pubblica.

Le domande, che in prima istanza sembrerebbero avere gli stessi scopi della precedente n. 2.4, mirano ad accertare se l'Ente territoriale capogruppo, nell'ambito della definizione delle proprie direttive ai soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, ha predisposto apposite direttive per l'elaborazione del bilancio consolidato delle sub-holding.

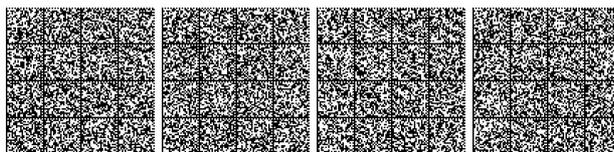
A tal riguardo, i quesiti risultano estremamente utili in quanto nella maggior parte dei casi le sub-holding non sono obbligate, ai sensi dell'art. 27 del decreto legislativo n. 127/1991, all'elaborazione del consolidato (mancato superamento per due anni consecutivi di almeno due dei tre parametri previsti dal riferimento normativo citato). Ciò comporta, nella pratica, che l'Ente territoriale capogruppo consolidi il bilancio di esercizio della sub-holding (e non quello consolidato della stessa) con conseguente riduzione di significatività del bilancio consolidato dell'Ente capogruppo. Difatti, qualora l'Ente si serva di sub-holding per la gestione del Gruppo amministrazione pubblica e, quest'ultime, non siano soggette all'elaborazione del proprio bilancio consolidato, il bilancio aggregato dell'Ente capogruppo non comprenderebbe le consistenze patrimoniali ed economiche delle partecipazioni di livello superiore al secondo.

Domanda 2.7 - La domanda è finalizzata ad accertare se l'Ente ha ricevuto la documentazione contabile e qualitativa in tempi congrui sì da garantire l'elaborazione del bilancio consolidato così come indicato nel Principio contabile. Tale accertamento rileva, in particolare, nell'eventualità che il bilancio consolidato sia stato approvato e trasmesso oltre il termine ultimo del 30 settembre, per verificare se il predetto ritardo sia imputabile all'Ente capogruppo ovvero ai soggetti partecipati. Indirettamente – nel caso in cui le direttive siano state trasmesse con congruo anticipo (*Cfr.* domanda n. 2.1 in cui è richiesto di indicare la data di trasmissione delle direttive ai soggetti del gruppo) ma i documenti contabili siano comunque stati trasmessi in ritardo da parte dei soggetti controllati/partecipati – la presente domanda evidenzia la capacità dell'Ente capogruppo di esercitare il potere di Governance sui propri soggetti partecipati.

Sezione III: Rettifiche di pre-consolidamento ed elisioni delle operazioni infragruppo

Domanda 3.1: La domanda intende focalizzare l'attenzione sulle rettifiche di pre-consolidamento indispensabili a uniformare i bilanci, nonché le poste infragruppo che dovranno essere oggetto di elisione, ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti. La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

In caso di risposta positiva alla domanda precedente, il presente quesito consente di acquisire elementi informativi circa le ragioni che hanno reso necessaria la contabilizzazione delle rettifiche di pre-consolidamento e quale sia la loro origine (se causate da sfasamenti temporali dovuti a differenti sistemi contabili; se causate da mancati impegni di spesa/accertamenti da parte dell'Ente; se causate da mancata rilevazione di costi/ricavi da parte degli organismi partecipati).

Asimmetrie temporali causate dalla differente modalità di rilevazione contabile; asimmetrie causate dal differente sistema contabile adottato dai componenti del gruppo rispetto all'Ente capogruppo.

Domanda 3.2 - La domanda in questione mira a richiamare l'attenzione dell'ente capogruppo sulla necessità di dare conto in nota integrativa delle società che hanno disatteso le direttive impartite dall'Ente capogruppo.

Domanda 3.3 - La domanda in questione consente di appurare se l'Ente capogruppo ha riportato in nota integrativa le rettifiche di preconsolidamento apportate ai bilanci delle società che hanno disatteso le direttive impartite dall'Ente capogruppo.

Sezione IV: Verifiche dei saldi reciproci tra i componenti del gruppo

Domanda 4.1 - La domanda è intesa ad accertare se già in sede di Rendiconto della gestione l'Organo di revisione dell'Ente capogruppo, di concerto con gli Organi di revisione dei soggetti partecipati, abbia provveduto ad asseverare i propri debiti/crediti reciproci. Per approfondimento si rimanda alla deliberazione Corte dei conti - Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG

Domanda 4.2 - La domanda consente di verificare se, in sede di istruttoria propedeutica all'emissione del parere al Bilancio consolidato, l'Organo di revisione abbia rilevato incongruenze – con riferimento ai crediti e debiti reciproci tra l'Ente e i soggetti del gruppo – tra quanto asseverato in sede di Rendiconto e le partite infragruppo comunicate dai soggetti oggetto di consolidamento.

Domanda 4.3 - Tali difformità, ai sensi del par. 4.2 del richiamato Principio contabile devono essere obbligatoriamente riportate in Nota integrativa da parte dell'Ente capogruppo che ha predispone il bilancio consolidato. In alternativa compete all'Organo di revisione chiedere le relative informazioni.

Domanda 4.3, 4.4 e 4.5 e seguenti - Le domande permettono di capire quali siano state le rettifiche di pre-consolidamento apportate per parificare i disallineamenti riscontrati. In merito, si fa presente che per una corretta ed esaustiva risposta al quesito in questione l'Organo di revisione è tenuto a verificare che l'Ente capogruppo, per ogni operazione di rettifica, abbia riportato in nota integrativa le scritture contabili in partita doppia utilizzate per il riallineamento delle poste contabili reciproche in merito alle quali siano state riscontrate differenze. Inoltre, è opportuno che l'Organo di revisione accerti che tali scritture siano corredate da una breve descrizione qualitativa delle motivazioni per le quali le stesse siano state adottate.

[Si riportano di seguito due "risposte tipo" in merito alle due casistiche più ricorrenti.

Esempio 1: Il Comune "Alfa", nell'ambito delle proprie scritture di assestamento relative alla contabilità economico-patrimoniale, non ha rilevato le cosiddette "fatture da ricevere" tra le quali era inclusa una fattura della propria società partecipata "Beta" che gestisce il trasporto scolastico. Di conseguenza nel rendiconto economico-patrimoniale dell'Ente non è stato rilevato il costo e il relativo debito. Nella casistica in esame l'Ente ha impegnato la spesa in contabilità finanziaria, ma in mancanza della liquidazione, il software contabile non ha generato in automatico (sulla base della matrice di correlazione) il relativo costo d'esercizio che avrebbe dovuto essere oggetto di apposita scrittura di completamento da parte dell'Ente. La società, in contabilità civilistica, ha correttamente iscritto il ricavo relativo alla fattura di che trattasi.

Nella trasmissione delle operazioni infragruppo la società comunica all'Ente capogruppo le seguenti operazioni:

Ricavo vs. Comune "Alfa" euro 1000

Credito vs. Comune "Alfa" euro 1000

Il Comune, al contrario, non rileva nella propria contabilità alcun costo e alcun debito.

Definita la casistica come sopra riportata, l'Ente in sede di elaborazione del bilancio consolidato dovrebbe effettuare le seguenti operazioni:

1) Rilevare il costo con la seguente scrittura di pre-consolidamento:

"Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a Debiti vs. fornitori euro 1.000"

2) Procedere con l'elisione di euro 1.000 di costi nel rendiconto del Comune con euro 1.000 di ricavi nel bilancio della società "Beta";

3) Procedere con l'elisione di euro 1.000 di debiti vs. fornitori nel rendiconto del Comune con euro 1.000 di crediti nel bilancio della società "Beta";

4) Riportare in Nota integrativa, nell'apposita sezione riguardante le scritture di pre-consolidamento, la scrittura operata con una breve descrizione della casistica.

Breve ipotetico stralcio degli elementi informativi da indicare in N. I.

In sede di elaborazione del bilancio consolidato l'Ente ha riscontrato la mancata contabilizzazione, in sede di rilevazione delle scritture di assestamento del Rendiconto della gestione, di una fattura non ancora emessa dalla società "Alfa" attinente al servizio di trasporto scolastico facente riferimento all'esercizio di competenza. Di conseguenza, è stata operata la seguente scrittura contabile nel rendiconto economico patrimoniale dell'Ente al fine di riallineare le poste reciproche e procedere, successivamente, all'elisione delle operazioni infragruppo: "Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a Debiti vs. fornitori euro 1.000". In ogni caso si dà atto che la presente spesa non rappresenta un debito fuori bilancio poiché per la spesa in questione è stata correttamente previsto lo stanziamento di spesa nel bilancio di previsione dell'Ente ed è stato correttamente impegnato l'importo della prestazione nei termini di legge.

Esempio 2: Il Comune "Alfa" ha affidato alla propria società partecipata "Beta" il servizio di trasporto scolastico senza prevedere lo stanziamento in bilancio e impegnare la relativa spesa per la prestazione in questione. Di conseguenza nel rendiconto economico-patrimoniale dell'Ente non è stato rilevato il costo e il relativo debito. La società, in contabilità civilistica, ha correttamente iscritto il ricavo relativo alla fattura di che trattasi in ragione del proprio diritto a riscuotere il credito derivante dall'affidamento del servizio.

Nella trasmissione delle operazioni infragruppo la società comunica all'Ente capogruppo le seguenti operazioni:

Ricavo vs. Comune "Alfa" euro 10.000

Credito vs. Comune "Alfa" euro 10.000

Il Comune, di converso, non rileva nella propria contabilità alcun costo e alcun debito.

Definita la casistica come sopra riportata, l'Ente in sede di bilancio consolidato dovrebbe effettuare le seguenti operazioni:

1) Rilevare il costo con la seguente scrittura di pre-consolidamento:

"Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a Debiti vs. fornitori euro 10.000"

2) Procedere con l'elisione di euro 10.000 di costi nel rendiconto del Comune con euro 10.000 di ricavi nel bilancio della società "Beta";

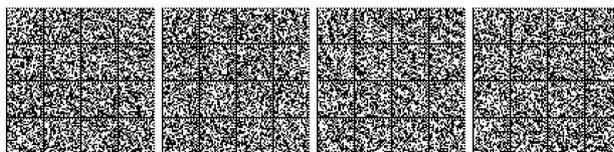
3) Procedere con l'elisione di euro 10.000 di debiti vs. fornitori nel rendiconto del Comune con euro 10.000 di crediti nel bilancio della società "Beta";

4) Riportare in Nota integrativa, nell'apposita sezione riguardante le scritture di pre-consolidamento, la scrittura operata con una breve descrizione della casistica.

Breve ipotetico stralcio in N. I.

In sede di elaborazione del bilancio consolidato l'Ente ha riscontrato la presenza di un debito fuori bilancio relativo al contratto di servizio per il trasporto scolastico affidato alla società "Beta". Di conseguenza, è stata operata la seguente scrittura contabile nel rendiconto economico patrimoniale dell'Ente al fine di riallineare le poste reciproche e procedere, successivamente, all'elisione delle operazioni infragruppo: "Costo per contratto di servizio inerente al trasporto scolastico a Debiti vs. fornitori euro 10.000. Inoltre, si dà atto che l'ufficio competente ha avviato la procedura di cui all'art. 194 del Tuel attraverso la predisposizione della proposta di Deliberazione di Consiglio comunale per la successiva approvazione da parte del competente organo politico.]

Domanda 4.6 e 4.7 - La domanda in questione mira ad appurare se l'Organo di revisione ha avviato il monitoraggio delle operazioni relative alle discordanze causate da sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti (*cfr.* Esempio n. 1 delle domande 4.3, 4.4, 4.5) e se tali discordanze siano state risolte alla data di approvazione del bilancio consolidato, in caso contrario viene rilevato l'obbligo di proseguire il monitoraggio al fine di garantire, entro la fine dell'esercizio in corso, il riallineamento delle posizioni contabili rimaste in sospeso.

Domanda 4.8 - La domanda in questione focalizza l'attenzione sugli accertamenti effettuati dall'Organo di revisione in merito all'avvio della procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio da parte dell'Ente capogruppo a seguito di discordanze causate da mancati impegni di spesa (*cfr.* Esempio n. 2 delle domande 4.3, 4.4, 4.5).

Domanda 4.9 - La domanda è volta a comprendere quale siano state le scelte in merito alla valutazione circa l'irrilevanza di alcune operazioni contabili infragruppo nell'ambito dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Domanda 4.10 - Nello specifico con la presente domanda facendo riferimento alla risposta affermativa alla domanda n. 4.9 si chiede di verificare se sia stata fornita opportuna motivazione in nota integrativa rispetto all'ammontare e all'incidenza delle poste contabili ritenute irrilevanti sia in termini assoluti che relativi sul bilancio consolidato.

Domanda 4.11 - La domanda è volta valutare la correttezza dell'operazione di circolarizzazione delle poste contabili tra l'Ente capogruppo e gli altri componenti inclusi nel perimetro in merito all'individuazione e alla conseguente contabilizzazione dei rapporti contabili intercorsi tra i soggetti facenti parte del consolidato. La rideterminazione dei saldi, infatti, non va effettuata solo in senso verticale (cioè tra ente capogruppo e soggetti inclusi nel consolidato), ma anche in senso orizzontale (cioè tra gli organismi inclusi nel consolidato).

Sezione V: Verifiche sul patrimonio netto e i metodi di consolidamento

Domanda 5.1: La domanda è volta a verificare se le partecipazioni siano state già state rilevate in sede di rendiconto con il metodo del patrimonio netto (secondo quanto disposto dal OIC 17 punti 107-112) o se, in alternativa, si sia proceduto a tale operazione in sede di elaborazione del bilancio consolidato. In quest'ultimo caso l'Organo di revisione dovrà verificare che l'Ente capogruppo abbia indicato in nota integrativa le modalità tecnico contabili adottate per l'adeguamento del valore delle partecipazioni.

Si fa presente, infatti, che il Principio contabile precedentemente richiamato stabilisce che gli Enti territoriali capogruppo devono esercitare, nei confronti dei componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica, i poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili nei confronti dei propri enti e società. A tal fine, specifica il Principio, «la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo».

Domanda 5.2 - La domanda è volta a verificare se le differenze di consolidamento sono state trattate contabilmente in conformità a quanto previsto dai principi contabili al fine di armonizzare le prassi contabili volte correttamente valorizzare i componenti straordinari del bilancio.

Domanda 5.3: Con riferimento al trattamento contabile della differenza negativa e positiva da annullamento, la domanda è volta a verificare se vi sono state variazioni da annullamento e quali siano state le modalità tecnico-contabile utilizzate al fine di rispettare il principio contabile. Tali differenze rientrano nelle fattispecie previste dall'OIC 17, punti 54 al 56 (trattamento contabile della differenza positiva da annullamento) e punti 57 a 60 (trattamento contabile della differenza negativa da annullamento).

Domanda 5.4: La domanda è volta a verificare se sia stata correttamente evidenziata la quota di pertinenza di terzi con riferimento tanto all'utile/perdita di esercizio quanto alle voci del patrimonio netto. Si fa presente che tale indicazione della quota di terzi è necessaria nei casi in cui siano presenti soggetti non partecipati interamente dalla Capogruppo e consolidati con il metodo integrale (Per approfondimenti si rimanda a quanto disposto dall'OIC 17 ai punti 96 - 102).

Sezione VI: Verifiche sui contenuti minimi della nota integrativa

Domande 6.1, 6.2 e 6.3 - Le domande in questione consentono di verificare se la nota integrativa fornisca ai soggetti interessati compiute informazioni circa le dinamiche economico-patrimoniali ed anche contabili che hanno caratterizzato la gestione dell'esercizio consolidato per l'anno oggetto di indagine. Al tempo stesso la nota integrativa arricchisce il bagaglio conoscitivo con informazioni di dettaglio che superano il periodo temporale osservato ponendo, dunque, le basi per un monitoraggio e controllo sempre più vicino all'esercizio in corso. Inoltre, la domanda consente all'Organo di revisione di evidenziare direttamente all'Organo di controllo eventuali carenze e asimmetrie informative rilevate nel corso dell'attività di vigilanza.

Domande 6.4, 6.5, 6.6: Le domande sono volte a responsabilizzare l'Organo di revisione in merito all'attendibilità dei dati trasmessi dall'Ente alla BDAP affinché possano essere ritenuti idonei per successive elaborazioni anche ai fini del consolidamento dei conti pubblici e in prospettiva supportare l'attività istituzionale di policy pubblica.

19A05088

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2019-2021 per l'attuazione dell'articolo 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. (Delibera n. 19/SEZAUT/2019/INPR).

LA CORTE DEI CONTI

Sezione delle autonomie

Nell'adunanza del 22 luglio 2019;

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che ha introdotto il principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243 recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione, come modificata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

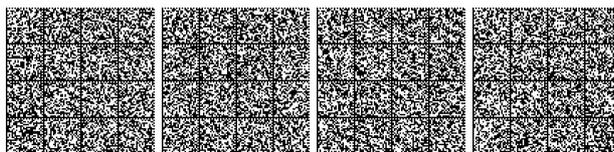
Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'art. 1, commi 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, recante «Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012»;

Vista la legge 7 agosto 2016, n. 160, di conversione del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, recante «Misure finanziarie per gli Enti territoriali e il territorio»;

Vista la legge 11 dicembre 2016, n. 232 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, in particolare l'art. 1, comma 465 e seguenti;

Visto il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, recante «Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo»;

Vista la legge 27 dicembre 2017, n. 205 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020;

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 21 febbraio 2017, n. 21 che ha adottato il Regolamento recante criteri e modalità di attuazione dell'art. 10, comma 5, della legge 24 dicembre 2012, n. 243, in particolare l'art. 2, commi 11 e 12;

Visto il decreto del Ministero dell'interno del 7 dicembre 2018 che ha disposto il differimento dal 31 dicembre 2017 al 28 febbraio 2019 del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2019/2021 da parte degli enti locali;

Visto il decreto ministeriale del Ministro dell'interno del 17 dicembre 2018 recante la proroga della sospensione dei termini di alcuni adempimenti finanziari, contabili e certificativi per i comuni compresi negli allegati 1, 2 e 2-*bis*, del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito con modificazioni dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229;

Visto il decreto del Ministero dell'interno del 25 gennaio 2019 che ha disposto l'ulteriore differimento dal 28 febbraio 2019 al 31 marzo 2019 del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2019/2021 da parte degli enti locali;

Visto il decreto del Ministero dell'interno del 28 marzo 2019 che ha differito al 30 aprile 2019 e al 30 giugno 2019, rispettivamente, il termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2019-2021 da parte degli enti locali che hanno adottato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale e che hanno riformulato o rimodulato i piani di riequilibrio ai sensi dell'art. 1, comma 714, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e successive modificazioni e il temine per la deliberazione del bilancio di previsione 2019-2021 da parte degli enti locali interessati eventi sismici di cui agli allegati 1, 2 e 2-*bis* di cui sopra;

Visto il decreto del Ministero dell'interno del 24 aprile 2019 che ha differito ulteriormente dal 30 giugno 2019 al 31 luglio 2019 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2019/2021 da parte degli enti locali che hanno adottato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale e che hanno riformulato o rimodulato i piani di riequilibrio;

Visti l'art. 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, e 11-*bis*, comma 6, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, che dispongono, rispettivamente, lo stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010 ed il riparto dell'eventuale disavanzo conseguente in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti;

Vista la legge 30 dicembre 2018, n. 145 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, e successive modifiche e integrazioni;

Viste le note del Presidente della Sezione delle autonomie preposto alla funzione di coordinamento n. 470 e n. 471 del 16 luglio 2019, con le quali è stata trasmessa ai Presidenti dell'ANCI e dell'UPI la bozza del questionario relativo al bilancio di previsione 2019-2021;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 472 del 16 luglio 2019 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Valutate le osservazioni fatte pervenire dall'UPI in data 22 luglio 2019;

Valutate le osservazioni fatte pervenire dall'ANCI – IFEL, settore Finanza Locale, in data 22 luglio 2019;

Uditi i relatori, Consiglieri Rinieri Ferone, Elena Brandolini e Valeria Franchi;

Delibera:

di approvare gli uniti documenti, che sono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida e il relativo questionario, cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2019-2021, secondo le procedure di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, richiamato dall'art. 1, comma 1, lettera *e)* del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 22 luglio 2019.

Il Presidente: Buscema

I relatori: Ferone - Brandolini - Franchi

Depositata in segreteria il 24 luglio 2019

p. *il dirigente, il funzionario incaricato:* Marzella

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI DEI CONTI DEI COMUNI, DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2019-2021 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1, COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266.

1. Premessa.

Le presenti Linee di indirizzo accompagnano il questionario finalizzato alla predisposizione delle relazioni sul bilancio di previsione degli Enti locali per gli esercizi 2019-2021, che gli Organi di revisione economico-finanziaria dei medesimi devono inviare alle Sezioni regionali di controllo, competenti per territorio, ai fini dell'espletamento del prescritto controllo di regolarità e di legittimità sui bilanci di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (in seguito ulteriormente potenziato con le misure introdotte dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, e poi trasfuso nell'art. 148-*bis* del TUEL).

Le stesse, si ricorda, costituiscono le basi per una più proficua collaborazione tra la Corte dei conti e le Istituzioni territoriali e rappresentano uno strumento essenziale al quale fanno riferimento tanto i Collegi dei revisori dei conti degli enti locali, per le attività loro demandate, quanto le Sezioni regionali di controllo, per le verifiche di competenza, in vista di una più efficace e sinergica cooperazione tra organi di controllo interno ed esterno.

A tal riguardo non appare, peraltro, superfluo ribadire come il supporto operativo offerto dalle Linee di indirizzo e dal relativo que-

stionario non esaurisca gli ambiti di indagine delle Sezioni regionali di controllo che potranno procedere ad approfondimenti istruttori anche in relazione ad ulteriori profili, contabili e gestionali, ritenuti di interesse.

Le presenti linee di indirizzo potranno, inoltre, essere di ausilio anche per le attività delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome che potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili: in tale ottica, i revisori dei predetti enti avranno cura di richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale citata nel questionario.

L'adozione ad esercizio avanzato delle linee guida non compromette né depotenzia la richiamata finalità di interazione tra organi di controllo, interno ed esterno, in considerazione di quella visione di sintesi dei principali obiettivi di interesse delle gestioni pubbliche, sottesa all'art. 1, comma 166 e segg. della già ricordata legge n. 266/2005.

D'altro canto, obiettivi prioritari ed ineludibili sono, per un verso, l'avvicinamento tra fase di valutazione e fase di gestione in modo di ampliare lo spettro degli effetti collaborativi dei controlli oltre che la compiuta scansione del ciclo di bilancio secondo i tempi fissati dalla legge a partire proprio dalla deliberazione del bilancio di previsione.

Sotto tale profilo si segnala come, anche per l'esercizio 2019, si sia fatto ricorso all'esercizio provvisorio (autorizzato dapprima fino al 28 febbraio 2019 con il decreto del Ministero dell'interno del 7 dicembre 2018 e, quindi, fino al 31 marzo 2019 con decreto del Ministro dell'interno del 25 gennaio 2019).

Specifico regime di proroga ha riguardato gli enti locali in piano di riequilibrio finanziario pluriennale che hanno fatto ricorso alla rimodulazione/riformulazione ex art. 1, comma 714 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 come sostituito dall'art. 1 comma 434 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, per i quali con decreto del Ministero dell'interno del 28 marzo 2019 il termine è stato differito fino al 30 aprile 2019 e con il successivo decreto del 24 aprile 2019, fino al 31 luglio 2019.

Con tale ultimo decreto del Ministero dell'interno, per i comuni interessati negli scorsi anni da eventi sismici (terremoto L'Aquila del 2009, del Centro Italia dal 24 agosto 2016 e dell'area etnea del 28 dicembre 2018), il termine, già fissato al 31 marzo, è stato ulteriormente differito al 30 giugno 2019.

Sui i limiti gestionali da osservare, per legge, in costanza di esercizio provvisorio, risultano attuali e devono, pertanto, trovare conferma le indicazioni rese dalla Sezione delle autonomie con le deliberazioni n. 9/2016/INPR e n. 14/2017/INPR.

Le presenti Linee di indirizzo, e l'annesso questionario, consolidano - all'interno di un quadro normativo complesso e caratterizzato da una certa fluidità delle disposizioni -, il percorso di semplificazione, snellimento e razionalizzazione delle attività di controllo intrapreso dalla Sezione delle autonomie a partire dal 2015 con la deliberazione n. 32/2015/INPR recante le «Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata».

Analoghe finalità hanno informato le deliberazioni n. 9/2016/INPR e n. 14/2017/INPR recanti, rispettivamente, le «Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali» e le «Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2017-2019» e sono state ribadite nella deliberazione n. 1/SEZAUT/2018/INPR approvativa del programma delle attività di controllo della Sezione per l'anno 2018.

Ciò, anche in considerazione, degli obblighi gravanti sugli Enti locali, di trasmissione alla Banca dati della pubblica amministrazione di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (BDAP), non solo degli schemi di bilancio e di rendiconto, ma anche, dei numerosi allegati obbligatori previsti a corredo dei predetti documenti contabili (art. 11, comma 3, del decreto legislativo n. 118/2011 e successive modificazioni ed integrazioni, punto 9.3 del principio contabile applicato 4/1, lettera *g)* e lettera *h)*; art. 172 TUEL e decreto ministeriale 9 dicembre 2015, all. 1).

Deve, peraltro, osservarsi come i ripetuti interventi del legislatore nella materia della finanza locale che introducono nel sistema ordinamentale misure pur, asseritamente, ispirate ad esigenze di semplificazione e flessibilità di bilancio, concorrano a creare aree di gestione difficili da intercettare: in questa prospettiva, al fine di assicurare un quadro informativo, al contempo, snello e significativo si è ritenuto opportuno implementare il contenuto delle presenti linee di indirizzo e, nell'ambito delle stesse, dare specifica evidenza ad alcune di queste aree tematiche.

In tale contesto operativo – che avvia a completamento il disegno di acquisizione dei dati contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati da banche dati esterne – finalità precipua del questionario allegato rimane quella di acquisire informazioni mirate su temi centrali per la stabilità finanziaria degli enti territoriali e sulla corretta tenuta della contabilità armonizzata, nei limiti delle strette necessità informative non soddisfatte direttamente dalla BDAP: di qui l'adozione di una struttura ispirata ad un criterio di razionalizzazione complessiva dei flussi informativi così da consentire alle Sezioni regionali di controllo di poter condurre le proprie analisi sulla sana gestione degli enti locali pur evitando duplicazioni di richieste di dati contabili facilmente reperibili in BDAP.

2. Novità normative.

L'esercizio finanziario 2019 per gli enti territoriali è caratterizzato da importanti novità normative.

Specifica significatività assumono quelle introdotte dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), oltre che da altre disposizioni per le quali si fa rinvio allo specifico ambito tematico.

Quanto alla legge di bilancio 2019, in una prospettiva generale, meritevoli di segnalazione appaiono: *a)* la nuova regola fiscale concernente la verifica della situazione di equilibrio (art. 1, commi 819-826); *b)* il libero utilizzo degli avanzi di amministrazione, con specifico riguardo alle condizioni ed ai limiti che regolano l'applicazione dell'avanzo per gli enti in disavanzo (art. 1, commi 897-900 legge di bilancio 2019) ; *c)* la corretta programmazione delle risorse con particolare riferimento alle importanti novità in tema di prenotazione/costituzione del Fondo pluriennale vincolato (art. 1, commi 909-911) fin dall'avvio della fase della progettazione; *d)* le varie misure di semplificazione e flessibilità dei bilanci, aventi ad oggetto deroghe al progressivo, prestabilito, incremento dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità (commi 1015-1018), lo stralcio dei crediti fino a € 1.000 iscritti a ruolo tra il 2.000 ed il 2010, così come previsto dall'art. 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136 ed il rientro dall'eventuale disavanzo derivante dall'automatico annullamento in base ad un regime temporale differenziato rispetto alla generale disciplina ex art. 188 TUEL (art. 11-*bis*, comma 6, decreto-legge n. 135/2018; *e)* l'utilizzo, a regime, dei proventi da alienazione dei beni patrimoniali per il pagamento delle rate di mutuo (art. 11-*bis*, comma 4, decreto-legge n. 135/2018) e l'eliminazione dell'obbligo di concorrere al fondo ammortamento titoli di stato; *f)* le nuove fattispecie di anticipazioni di liquidità disciplinate e previste dai commi da 849 a 858 da utilizzare per il pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2018, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali, che non costituiscono indebitamento ai sensi dell'art. 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e da concedersi, per gli enti locali, entro il limite massimo di tre dodicesimi delle entrate accertate nell'anno 2017 afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio. Si osserva in proposito che proprio in relazione al carattere di novità che esse comportano, sono *in itinere* modifiche al principio contabile applicato 4/2 concernenti la diversa contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità annuali da restituire entro l'esercizio, rispetto a quelle pluriennali.

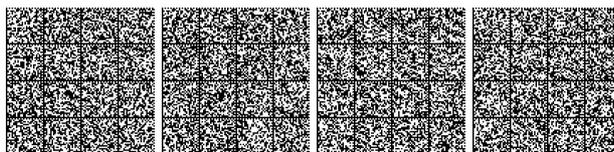
Occorre, tra l'altro, considerare che i principi o postulati del sistema di bilancio a valenza applicativa generale (quali definiti dagli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011, in particolare l'all. 1) alla cui osservanza sono tenuti anche gli enti locali nella costruzione e redazione dei documenti contabili del proprio ciclo di bilancio, sono stati anche di recente riformulati (decreto ministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 1° marzo 2019).

Si tratta, evidentemente, di un complesso di misure che hanno rilevante impatto su aspetti strutturali nella costruzione del programma finanziario triennale, oltre che sui meccanismi gestionali, incidendo sia sulle regole della gestione di competenza, sia su quelle relative alla rappresentazione degli effetti finanziari delle gestioni nella continuità degli esercizi: in tal senso si pongono, in particolare, le novità introdotte in tema di costituzione e gestione del FPV la cui disciplina nel principio contabile applicato 4/2 è stata ampiamente aggiornata. (Decreto ministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 1° marzo 2019).

In una valutazione di sintesi si tratta di misure che attenuano la rigidità dei bilanci per favorire fluidità alla manovra e stimolare azioni a sostegno dello sviluppo economico sociale ma che nel contempo impongono maggiore impegno per tutti i profili di responsabilità a livello politico e amministrativo.

Di seguito si evidenziano gli aspetti maggiormente significativi delle richiamate disposizioni.

2.1. Gli equilibri di bilancio dopo l'abolizione di regole finanziarie aggiuntive.

L'art. 1, commi da 819 a 830, della legge di bilancio 2019 ha introdotto per gli enti territoriali nuove disposizioni in tema di equilibrio di

bilancio, prevendendo che gli stessi, a decorrere dal 2019, soddisfano tale condizione laddove risulti verificato un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. Nello specifico è stato sancito il superamento delle norme in materia di rispetto del principio di pareggio di bilancio basate sull'art. 9 della legge n. 243/2012, a favore di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desumibile dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto di gestione. La nuova regola si applica agli Enti locali dal 2019 a differenza delle Regioni a statuto ordinario per le quali decorre solo dall'anno 2021.

Trattasi di una semplificazione di rilievo che, comportando il superamento del "doppio binario" pareggio-equilibri, consente di leggere in maniera piana i principali effetti del ciclo di bilancio scandito, in termini di estrema sintesi, dall'acquisizione delle risorse e dal loro utilizzo nell'esercizio di competenza e nella corretta programmazione delle annualità successive.

È stata così «archiviata» la fase, sostanzialmente breve seppur articolata, che ha caratterizzato il passaggio dal patto di stabilità interno al nuovo saldo di finanza pubblica (saldo non negativo tra le entrate e le spese finali) introdotto, a partire dall'anno 2016 (1). Tali regole sono state oggetto di significativa rivisitazione per effetto della legge n. 164 del 2016 che ha permesso di ridurre sensibilmente l'obiettivo di finanza pubblica degli enti territoriali pur mantenendo limiti nell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione (2) e nell'utilizzo del Fondo pluriennale vincolato.

La disciplina da ultimo richiamata ha, peraltro, apportato alcune sostanziali modifiche agli articoli 9 e 10 della legge n. 243 del 2012, modificando le regole per il computo del saldo di bilancio con l'inclusione del FPV di entrata e di spesa, in via transitoria per gli anni 2017-2019 (con la legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale) e in via permanente dal 2020, al netto della quota rinveniente dal ricorso all'indebitamento (3). Tale normativa è stata confermata e, nel contempo, ulteriormente definita dalla legge di bilancio 2017 (4) e dalla recente giurisprudenza della Corte costituzionale.

In relazione a tale ultimo significativo aspetto, infatti, la Corte costituzionale, dapprima con la sentenza n. 247/2017 e successivamente con la n. 101/2018, ha censurato le previgenti limitazioni circa l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato, evidenziando, peraltro, come siffatta facoltà sia coerente e non vulneri le esigenze di coordinamento di finanza pubblica e non pregiudichi il conseguimento degli obiettivi di stabilità che trovano adeguata garanzia nelle regole per la costruzione degli equilibri di bilancio dettate dal decreto legislativo n. 118 del 2011, in vista della la piena attuazione degli articoli 81 e 97 della Costituzione.

Come già evidenziato, la nuova regola prevede la verifica a consuntivo del conseguimento degli equilibri, attraverso l'apposito «Prospetto» allegato al rendiconto della gestione (All. 10 del decreto legislativo n. 118/2011), contenente gli accertamenti e gli impegni di competenza imputati all'esercizio, del quale è attualmente *in itinere* la rielaborazione ad opera dell'undicesimo decreto correttivo al decreto legislativo n. 118 del 2011, ormai in fase avanzata di definizione.

Va precisato in proposito che il formale riferimento, secondo la lettera della legge, al risultato di competenza non rende meno rilevanti le voci relative agli equilibri di bilancio (risultato di competenza al netto degli accantonamenti) e agli equilibri complessivi (somma algebrica tra equilibri di bilancio e variazione degli accantonamenti fatta in sede di rendiconto) rilevate, a scopi conoscitivi, nel nuovo prospetto di verifica degli equilibri adottato insieme alla revisione del principio contabile in corso di emanazione.

Le prime, per tenere conto della finalizzazione delle risorse acquisite in bilancio alla destinazione degli accantonamenti previsti dalle leggi e dai principi contabili, nonché per evidenziare le risorse con vincoli specifici di destinazione, le seconde al fine di considerare gli effetti derivanti dagli accantonamenti appostati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, ovvero, per la gestione contabile, quelli verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio o dopo la scadenza dei termini per le variazioni di bilancio.

L'impostazione del bilancio di previsione non può prescindere dal fondamentale obiettivo di conseguire, oltre al risultato di competenza non negativo, anche l'equilibrio di bilancio come sopra definito, il quale in effetti rappresenta una condizione che esprime la concreta applicazione del principio generale della prudenza; ragion per cui, in funzione della verifica della nuova regola finanziaria, da operare a consuntivo, la costruzione del programma finanziario nella gestione 2019 deve essere coerente con detta finalità che troverà evidenza, secondo le previsioni dell'art. 1, comma 821, della legge di bilancio, nel prospetto «Verifica degli equilibri» di cui al citato allegato 10 al decreto legislativo n. 118 del 2011, sopra richiamato, in relazione al quale si dovrà tenere conto del citato decreto di aggiornamento, in corso di approvazione, il quale, in definitiva costituirà modalità di riscontro sostanziale del rispetto della ripetuta regola di finanza pubblica.

Si evidenzia, a tal proposito, che qualora risultino andamenti di spesa degli Enti non coerenti con gli impegni finanziari assunti con l'Unione europea, la novella legislativa opera un esplicito richiamo alla «clausola di salvaguardia» che demanda al ministro dell'economia e finanze la proposizione di adeguate misure di contenimento della predetta spesa. (art. 1, comma 822, legge di bilancio 2018).

2.2. L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione nel bilancio e nel divenire della gestione: la salvaguardia degli equilibri.

Altra novità di rilievo introdotta dalla legge di bilancio per il 2019 riguarda la più ampia possibilità di utilizzo dell'avanzo di amministrazione risultante dall'esercizio precedente, sia pure con alcune limitazioni applicabili in particolare agli enti in disavanzo. Anche in questo caso la nuova disciplina introduce una misura di flessibilità nella gestione delle risorse da riconnettersi ai principi di diritto affermati dalla Corte costituzionale con le già ricordate sentenze n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018.

Si premette in argomento che il risultato di amministrazione deve essere accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso e deve essere sufficiente a coprire la quota accantonata (5), quella vincolata (6) e quella destinata agli investimenti (7). Nel caso in cui detto risultato –che trova evidenziazione contabile nella voce "A" del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (prospetto A dell'allegato 10 al decreto legislativo n. 118/2011) non sia sufficiente a comprendere le predette quote (vincolate, destinate e accantonate), l'ente deve considerarsi in disavanzo di amministrazione. (art. 187, comma 1, TUEL). A loro volta, l'avanzo o il disavanzo di amministrazione trovano evidenziazione contabile nella voce «E - totale parte disponibile» del menzionato prospetto dimostrativo.

Sulla base dei risultati finali della gestione di esercizio, gli enti potranno trovarsi in situazione di avanzo (lettera A e lettera E positive) ovvero in una situazione «graduata» di disavanzo che consegue a due distinte ipotesi di cui: una «moderata» in cui il risultato di amministrazione è positivo, ma incapiente delle quote accantonate, vincolate e destinate (lettera A positiva e lettera E negativa) ed una più grave in cui l'Ente chiude l'esercizio già con il risultato di amministrazione negativo (lettera A e lettera E negativi). L'utilizzo dell'avanzo disponibile è prioritariamente destinato alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e della sana e corretta gestione finanziaria dell'ente, mentre il disavanzo deve essere iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188 TUEL e deve essere ripianato nei modi ordinari di cui al medesimo articolo.

Si ricorda, altresì, che l'applicazione dell'avanzo al bilancio di previsione presuppone che lo stesso sia accertato in sede di rendiconto. L'applicazione dell'avanzo presunto, che non rappresenta un'entrata certa, derogando al principio generale, segue le regole definite dal principio contabile applicato All. 4/2, punto 9.2, decreto legislativo n. 118/2011 (*cfr.*, anche sentenza Corte costituzionale n. 70/2012) e relativi prospetti di bilancio.

Dal 2019, in conformità alla nuova normativa, gli Enti locali potranno utilizzare, ai fini dell'equilibrio di bilancio, sia il Fondo pluriennale vincolato di entrata sia l'avanzo di amministrazione, componenti rilevanti

(1) Art. 1, comma 707, commi da 709 a 713, comma 716 e commi da 719 a 734, legge 28 dicembre 2015, n. 208 - legge di stabilità 2016.

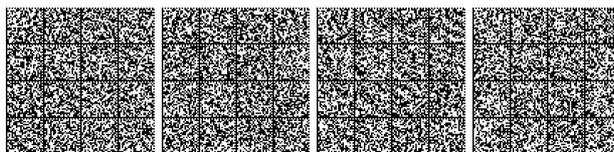
(2) In misura non superiore agli stanziamenti previsti per il Fondo crediti dubbia esigibilità ed i Fondi spese e rischi futuri di ciascun anno di programmazione, nonché per le quote di capitale di rimborso prestiti.

(3) Art. 1, legge n. 164 del 2016 che ha introdotto il comma 1-bis all'art. 9 richiamato.

(4) Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1, comma 466.

(5) Accantonamenti per FCDE; quota accantonata per anticipazioni di liquidità; accantonamenti per contenzioso; accantonamenti per indennità di fine mandato; accantonamenti per società partecipate; accantonamenti per altri fondi spese e rischi futuri.

(6) Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili; vincoli derivanti da trasferimenti; vincoli derivanti dalla contrazione di mutui; vincoli formalmente attribuiti dall'ente.

(7) Entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

nel totale complessivo delle entrate che fronteggiano il totale complessivo delle spese, nel solo rispetto delle disposizioni previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (art. 1, comma 820).

Va ribadito che, nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, per l'utilizzo dell'avanzo, oltre alla sussistenza dei presupposti oggettivi di necessità legislativamente previsti, ai fini della quantificazione delle poste si fa riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, previa verifica della consistenza delle quote presunte effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo e secondo le modalità di cui all'art. 187, comma 3-*quater*, del TUEL.

Per gli Enti in avanzo, la nuova disciplina prevede la piena spendibilità delle diverse voci di avanzo ad eccezione di FCDE e FAL e, pertanto, la limitazione all'utilizzo del risultato di amministrazione riguarda unicamente la non spendibilità dell'avanzo accantonato al FCDE e al FAL.

La novella consente l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione anche per gli enti che si trovano in una condizione di disavanzo complessivo, prevedendo comunque un regime differente per quelli che, pure essendo in disavanzo (di lettera *E)*, presentano un risultato di amministrazione complessivo (di lettera *A)* positivo e capiente rispetto alla somma degli accantonamenti a FCDE e a FAL, rispetto agli enti per i quali non risulti invece verificata la predetta condizione di capienza (art. 1, commi 897 e 898) e ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate.

Questa opzione gestionale è, quindi, puntualmente disciplinata dalla legge e, al pari di altre misure di flessibilità, richiede un'attenta verifica della sussistenza delle condizioni che ne legittimano l'uso e dei limiti entro i quali gli Enti potranno operare.

Nel caso di enti in disavanzo, fermo restando quanto già evidenziato, qualora emerga un risultato di amministrazione positivo, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del medesimo è consentita, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera *A)* del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata per il FCDE e FAL, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione (art. 1, comma 897).

Nel caso invece in cui l'importo del risultato contabile, ovvero formale, di amministrazione (lettera A del relativo prospetto dimostrativo) risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel medesimo per il FCDE e per il FAL, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del predetto risultato per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione (art. 1, comma 898).

In tutti i casi, le quote di avanzo imputate al bilancio con finalità di copertura devono trovare utilizzi conformi alle loro specifiche finalità, dovendosi, in caso contrario, ripristinare il vincolo o l'accantonamento.

Sempre in tema di utilizzo dei resti di amministrazione si richiama l'attenzione degli enti sulla circostanza che il non infrequente ricorso all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione libero in sede di assestamento o di salvaguardia, per finanziare l'equilibrio della situazione corrente dell'esercizio, pur essendo ordinariamente previsto dalla legge, art. 187, comma 2 TUEL, va valutato non solo per i profili di regolarità contabile formale, ma anche per quelli sostanziali. Infatti, l'ente, con tale variazione al bilanciamento tra risorse disponibili e spese relative, evidenzia, di fatto, una sostanziale condizione di disavanzo della situazione corrente per squilibrio tra le entrate correnti ricorrenti e le spese correnti e per rimborso di prestiti, aventi la stessa natura: le prime, previste come accertabili ed esigibili ma che risultano insufficienti a fare fronte alla spesa corrente e per rimborso del debito da impegnare e rendere liquidata o liquidabile, nello stesso esercizio.

Sul piano sostanziale occorre sottolineare che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria ricollega la violazione dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione alla realizzazione del pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale). Tale accertamento è fondamentale al fine di stabilire la coerenza di tale risultato di sintesi con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie dell'ente.

2.3. La corretta programmazione delle risorse: il FPV.

L'art. 1, commi 909-911, della legge n. 145/2018, innova la disciplina normativa in tema di formazione del FPV in considerazione delle modifiche apportate al codice degli appalti (decreto legislativo n. 50 del 2016) che hanno, peraltro, imposto un adeguamento del principio contabile applicato n. 4/2.

In tal senso il comma 909 dispone che le economie riguardanti le spese di investimento per i lavori pubblici concorrono alla determinazione del Fondo pluriennale vincolato secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze; decreto adottato il 1° marzo 2019.

Le modifiche apportate dal predetto provvedimento anticipano i tempi di costituzione del FPV a quello dell'affidamento della progettazione successiva al livello minimo, consentendo la prenotazione dell'intero stanziamento di spesa iscritto in bilancio dopo l'inserimento dell'intervento nel programma triennale delle opere pubbliche.

È quanto mai opportuno alla luce di queste novità ricordare che il Fondo funziona ed assolve al suo ruolo di contenitore dinamico dell'acquisizione ed impiego di risorse nella misura in cui realmente è correlato allo sviluppo del programma di spesa.

Misuratore di efficacia di questo istituto è il suo effettivo utilizzo.

Le modifiche apportate al principio contabile applicato impongono attenzione proprio su detto profilo, portando in primo piano la necessità di un costante monitoraggio dello sviluppo dei programmi di spesa per giustificare le ragioni della sua conservazione e per garantire il corretto utilizzo del FPV.

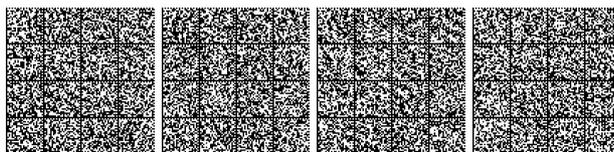
È evidente, infatti, che più si dilata lo spazio temporale tra acquisizione delle risorse e utilizzo delle stesse, più cresce l'esigenza di monitoraggio. Questo spazio è teoricamente individuato nella declinazione delle fasi che attraversano l'arco temporale che va dall'inserimento dell'opera nel programma triennale fino alla esecuzione della stessa. Risulta, dunque, necessario che detto arco temporale venga mantenuto in limiti fisiologici affinché il complessivo sviluppo della filiera procedimentale non sbiadisca la natura tipica del FPV quale strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che possa evidenziare con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente. Detta esigenza risulta garantita se e nella misura in cui il tempo che trascorre identifica sempre il tempo dell'adempimento della prestazione contenuto dell'obbligazione in via di perfezionamento.

Secondo la disciplina del riformato principio contabile la legittima conservazione delle risorse accantonate nel fondo a copertura di spese di investimento non impegnate, presuppone sempre e comunque due condizioni e cioè l'intero accertamento delle relative entrate e l'inserimento dell'intervento nel programma triennale, con l'eccezione dei lavori pubblici di importo tra 40 e 100mila euro.

A queste condizioni indispensabili e contestualmente verificate si aggiungono talune qualificate situazioni alternative di seguito indicate quali l'impegno parziale del quadro economico sulla base di precise obbligazioni giuridicamente perfezionate ovvero l'attivazione delle procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo e l'attivazione delle procedure di affidamento dell'intervento da realizzare avviate dopo la validazione del progetto da porsi a base della gara stessa.

Il fondo è, inoltre, conservato anche in caso di contenziosi: a tal riguardo, seppure non altrimenti precisato, deve segnalarsi come detta circostanza non possa operare come cristallizzazione del fondo all'insorgere di un contenzioso e del conseguente blocco della filiera procedimentale: ciò, infatti, non solo contraddirebbe la logica della rigorosa continuità delle fasi che il principio impone per conservare la prenotazione dell'intero stanziamento a fondo, ma neppure sarebbe immaginabile che l'insorgenza del contenzioso e la sua persistenza a chiusura dell'esercizio debba costituire un automatismo di confluenza delle risorse nell'avanzo di amministrazione. Le regole della sana amministrazione in queste situazioni impongono un intervento dell'Amministrazione sulla più corretta rappresentazione delle scelte allocative e delle sue dinamiche che si deve basare su una valutazione di merito.

Sul versante, invece, della sequela delle fasi realizzative puntualmente declinate nel principio, successive alla predisposizione del livello minimo di progettazione, la funzione del fondo sarà veridica nella misura in cui il responsabile del procedimento farà valere termini e condizioni delle fasi gestionali. Ed è nella carenza di questo supporto organizzativo che potrebbe incagliarsi il corretto utilizzo del FPV.

Appare evidente quindi che un incremento della consistenza e dell'utilizzo di questo strumento quale ci si attende dall'applicazione dalle nuove disposizioni del principio contabile applicato, fa ritenere essenziali l'utilizzo dei meccanismi sollecitatori, valorizzando, innanzitutto, quelli tradizionalmente affidati alle pattuizioni contrattuali, ma non va trascurata anche un'ottimizzazione dell'organizzazione dei servizi preposti alla

gestione degli appalti, ora vieppiù necessaria per il consistente incremento di contributi e stanziamenti di risorse finalizzate a particolari interventi nel settore dell'edilizia scolastica, del risanamento ambientale, della sicurezza delle periferie e per gli investimenti in generale.

2.4. Flessibilità di bilancio.

Le misure di flessibilità sono caratterizzate, sotto il profilo formale, da una valenza derogatoria a regole di principio che governano la struttura della programmazione e l'utilizzo di meccanismi di gestione, mentre, sotto il profilo sostanziale, dalla finalità di superare, in via temporanea, specifiche rigidità a vantaggio di un'esigenza di fluidità della gestione necessaria in situazioni contingenti.

Tale funzione derogatoria, senz'altro compatibile in termini di disciplina sistematica, impone, tuttavia, in fase di costruzione del programma finanziario attente valutazioni sia sulla reale sussistenza delle condizioni per farvi ricorso, sia sui riflessi delle condizioni di equilibrio attuali e prospettiche. In tale senso va richiamata l'attenzione degli organi di revisione.

2.4.1. Il finanziamento delle quote capitali del debito in ammortamento con utilizzo di proventi da alienazioni patrimoniali

Tra le misure rientranti in questa tipologia va annoverata quella introdotta dal quarto comma dell'art. 11-*bis* del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, recante «Disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione» convertito dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, che interviene sulla norma di cui all'art. 1, comma 866, della legge n. 2015/2017 (legge di bilancio 2018): si prevede così per gli enti locali la possibilità di utilizzo dei proventi da alienazioni patrimoniali, anche derivanti da azioni o piani di razionalizzazione, per finanziare le quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno o in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento (8).

Su un piano di considerazione generale tale misura di flessibilità si discosta dalla «statuto» disciplinare delle regole dell'indebitamento laddove consente la finanziabilità degli oneri per quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno con i proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali. Si tratta, infatti, di una deroga ai principi ed ai criteri gestionali che presiedono alle politiche dell'indebitamento in base alle quali ogni operazione di incremento dello stock di debito presuppone la preventiva valutazione dell'impatto che tale debito ha sulla finanza dell'ente in termini di «sostenibilità finanziaria». In ciò sta anche il fondamento della circostanza che tali decisioni devono passare al vaglio della preventiva autorizzazione del Consiglio, proprio per gli effetti che il ricorso al debito ha sugli equilibri presenti e futuri dell'ente. In tal senso risulta di piana lettura il principio contenuto nell'art. 10 della legge n. 243/2012 in base al quale le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri, nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti, valorizzando, così, il concetto di sostenibilità del debito e di equilibrio intergenerazionale.

L'utilizzo di questa facoltà - la quale si deve fondare sulla necessità che in un dato esercizio debbano prevalere esigenze di crescita su quelle di equilibrio finanziario - è subordinata alla verifica delle condizioni poste dalla legge che riguardano la valutazione della rilevanza dell'indebitamento misurata in relazione alla consistenza dello stato patrimoniale del bilancio consolidato (e precisamente nel rapporto tra il totale delle immobilizzazioni e i debiti di finanziamento che deve risultare superiore a *due)*. In proposito va considerato che l'utilizzo dei proventi da alienazioni patrimoniali determina, in definitiva un indebolimento della consistenza patrimoniale, talché lo stesso risulta attivabile se quest'ultima è già incisa da una presenza di rilevante indebitamento destinato alle immobilizzazioni patrimoniali.

La seconda condizione richiede che non si registrino incrementi di spesa corrente ricorrente in sede di bilancio di previsione (9).

A questo riguardo la nota integrativa al bilancio di previsione (punto 9.11 – allegato 4.1 al decreto legislativo n. 118/2011 – principio della programmazione) prevede l'analisi dell'articolazione e la relazione tra le entrate e le spese ricorrenti e quelle non ricorrenti, confermando l'elenco di cui all'allegato 7 (punto 9.11.3 – allegato 4.1). In ultimo anche l'allegato 12.2 al decreto legislativo n. 118/2011 (allegato al Piano esecutivo di gestione degli enti locali, entrate per titoli, tipologie e categorie) contiene l'indicazione delle entrate non ricorrenti. Appare evidente che la corretta valutazione della ricorrenza delle entrate e delle spese di natura corrente assume una particolare rilevanza nella determinazione dell'equilibrio finanziario del bilancio e della gestione, ragion per cui, nella ponderazione delle condizioni legittimanti l'uso della facoltà in questione, questa specifica condizione assume particolare rilevanza. Di rilievo appare anche l'altro requisito richiesto dalla legge, e cioè la regolarità degli accantonamenti effettuati al fondo crediti di dubbia esigibilità che va intesa, soprattutto, in senso sostanziale in modo da tenere indenne l'ente dal rischio di utilizzare risorse finanziarie di cui non dispone in termini monetari reali: la condizione principale che deve essere soddisfatta è, pertanto, che le «correlate» risorse siano congruenti ed anche effettivamente disponibili.

2.4.2. Le Anticipazioni di liquidità.

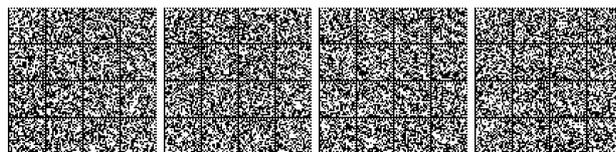
La legge di bilancio 2019 prevede ai commi 849 e segg. che, al fine di garantire il rispetto dei tempi di pagamento (art. 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231) le banche, gli intermediari finanziari, la Cassa depositi e prestiti Spa e le istituzioni finanziarie dell'Unione europea possono concedere ai comuni, alle province, alle città metropolitane, alle regioni e alle province autonome, anche per conto dei rispettivi enti del Servizio sanitario nazionale, anticipazioni di liquidità (10) da destinare al pagamento di debiti, certi, liquidi ed esigibili, maturati alla data del 31 dicembre 2018, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali. Nel caso di debiti fuori bilancio l'utilizzo dell'anticipazione di liquidità è subordinato al riconoscimento della legittimità del debito stesso e al perfezionamento della relativa copertura finanziaria (art. 194 TUEL). Le somme anticipate devono essere rimborsate entro il 31 dicembre.

La finalità che motiva il ricorso alle anticipazioni, e cioè il ripristino della normale gestione della liquidità, rende indispensabile una puntuale valutazione circa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni che le consentono. In particolare non deve mancare un prudente apprezzamento sulla determinazione della misura dell'anticipazione che non necessariamente deve arrivare alla massima concedibile: infatti occorre tener conto, soprattutto, della brevità del termine entro il quale operare il rimborso per cui un incaglio nelle riscossioni preventivate che, teoricamente, dovrebbero essere nella disponibilità corrente dell'ente richiedente, potrebbe pregiudicare ulteriormente quei problemi di liquidità che le anticipazioni intendono risolvere e pesare, ovviamente, anche sul risultato di amministrazione dell'esercizio. Nell'uso delle anticipazioni particolare diligenza va posta nella verifica dell'effettivo e tempestivo pagamento dei debiti individuati secondo le formalità della legge onde evitare impropri effetti sui bilanci.

L'argomento delle anticipazioni qui trattato con specifico riferimento alle anticipazioni «annuali» di cui si è appena detto, sollecita un richiamo di attenzione sul più generale fenomeno delle anticipazioni con obbligo di restituzione pluriennale cui il legislatore ha fatto più volte ricorso e per diverse fattispecie negli ultimi esercizi. In proposito ed in via di estrema sintesi va ricordato l'inquadramento di principio operato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 181 del 2015 in base al quale «… le anticipazioni di liquidità altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie. La loro *ratio*, quale si ricava dalla genesi del decreto-legge (decreto-legge n. 35 del 2013) e dai suoi lavori preparatori, è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione.…». E su tali principi si fonda la giurisprudenza di questa Corte (Sez. autonomie, delibere numeri 33/2015, 28/2017) che ha sottolineato come con tale operazione straordinaria si consente agli enti territoriali di ricostituire immediatamente le risorse di cassa necessarie ad onorare, indistintamente, debiti pregressi correnti e in conto capitale per i quali avrebbero dovuto essere già previste in bilancio le idonee coperture finanziarie. Il debito verso gli originari creditori si converte in un debito pluriennale verso la Cassa depositi e prestiti, equivalente sul piano economico, ma maggiormente sostenibile, in quanto la restituzione delle somme anticipate viene diluita nel tempo in modo da riallineare progressivamente la cassa con la competenza. Onde evitare esiti espansivi della capacità di spesa, è necessario che gli effetti dell'anticipazione sul bilancio di competenza vengano integralmente «sterilizzati» per il tempo necessario alla completa restituzione delle

(8) La norma è posta a regime e non più limitata temporalmente al periodo 2018 - 2020.

(9) Come definita dall'allegato 7 al bilancio di previsione.

(10) La legge di bilancio prevede i limiti entro i quali può essere attivata l'anticipazione e cioè entro i tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli accertate nell'anno 2017 per gli enti locali.

somme riscosse, provvedendo ad iscrivere nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti una posta rettificativa, avente natura meramente finanziaria, corrispondente all'importo della coeva anticipazione riscossa in entrata.

La materia della corretta contabilizzazione delle anticipazioni e delle connesse registrazioni troverà definitiva sistemazione nelle adottande modifiche del principio contabile applicato della contabilità finanziaria. Queste prevedono la registrazione tra le accensioni di prestiti anche delle anticipazioni di liquidità diverse dalle quelle di cui al paragrafo 3.26 (anticipazioni di tesoreria), operando una netta distinzione, ai fini della relativa contabilizzazione, tra le anticipazioni che devono essere chiuse entro l'anno e quelle, invece, a rimborso pluriennale: per queste ultime l'evidenza contabile della natura di «anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive» è costituita dall'iscrizione di un fondo anticipazione di liquidità nel titolo quarto della spesa di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata. Meccanismo, questo della creazione del fondo con corrispondente accantonamento che costituisce strumento di sterilizzazione degli effetti espansivi della spesa e non deve costituire forma surrettizia di copertura di spese.

Si richiama fin d'ora il puntuale rispetto di tali principi non senza aver anche puntualizzato che nell'ottica della sana gestione finanziaria nel sistema di controllo interno la programmazione e la gestione di cassa devono assumere la rilevanza necessaria per evitare la formazione di squilibri strutturali tra i flussi di entrata e di uscita con ricadute negative sugli equilibri complessivi e durevoli della gestione da assicurare invece nel tempo. L'osservanza del principio della competenza finanziaria rafforzata deve consentire agli enti di avvicinare il momento di competenza con quello di cassa ed evitare sfasature temporali che possono rappresentare anche il segnale di un'applicazione non attendibile e congrua di tale principio contabile.

2.5. Lo stralcio dei crediti fino a 1000 euro automaticamente annullati per legge e la definizione agevolata dei ruoli e delle ingiunzioni di pagamento. Gli effetti sulla gestione.

Il «decreto fiscale» 2018 (11) ed il «decreto crescita» 2019 (12) hanno introdotto, anche per il settore degli enti locali, misure agevolative per la definizione dei debiti tributari quali: *a)* l'annullamento automatico dei crediti fino a mille euro; *b)* la definizione agevolata dei ruoli in riscossione coattiva, con proroga dei termini per l'istanza al 30 luglio 2019; *c)* la definizione agevolata delle ingiunzioni fiscali da regolamentare da parte degli enti locali.

Trattasi di misure i cui effetti possono avere impatto, seppur in misura contenuta, sulla gestione di competenza 2019, ed in forma più consistente sugli esercizi futuri ai quali per il principio della continuità degli esercizi (secondo la giurisprudenza costituzionale, da ultimo sentenza n. 18/2019) si trasmettono gli effetti delle gestioni pregresse.

Si segnala, altresì, lo stralcio delle «minicartelle», previsto dall'art. 4 del decreto-legge n. 119/2018 (13), che dispone l'annullamento automatico dei debiti fino a mille euro (comprensivi di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni) risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorché riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di definizione agevolata.

In ordine agli effetti di tale disposizione sulle entrate degli enti locali interviene il decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, recante disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione che con l'art. 11-*bis*, comma 6 disciplina il recupero dell'eventuale disavanzo derivante dallo stralcio dei crediti prevedendo la possibilità per Comuni, Province e Città metropolitane di ripartirlo in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti. L'importo del disavanzo ripianabile in 5 anni non può essere superiore alla sommatoria dei residui attivi cancellati per effetto dell'operazione di stralcio, al netto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione. L'art. 16-*quater* del «decreto crescita» proroga al rendiconto 2019 il termine entro cui operare lo stralcio dei crediti inferiori a mille euro. Pertanto, l'eventuale ripiano del disavanzo derivante da tale stralcio decorrerà dal rendiconto 2019 e non più dal rendiconto 2018. La norma specifica, però, che gli eventuali effetti negativi derivanti dalla cancellazione devono essere tenuti in debita considerazione già nel corso della gestione 2019, vincolando, a tal fine, le eventuali risorse disponibili alla data della comunicazione dell'Agenzia, previsione, questa, della quale deve essere tenuto conto in sede di verifica degli equilibri.

Su tale cautela va richiamata la massima attenzione degli organi di revisione, non potendo, peraltro, sottacersi come il mantenimento in bilancio di crediti così risalenti (2000-2010) di per sé costituisca una irregolarità atteso il chiaro disposto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria (punto 9.1) a mente del quale, trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione e assumendo le conseguenti misure ai fini della contabilità economico patrimoniale.

Analogo monitoraggio si impone rispetto agli effetti conseguenti all'applicazione dell'art. 3 del decreto-legge n. 119/2018 circa la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione (cd. «rottamazione ter» delle cartelle esattoriali) nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017. La nuova «rottamazione», il cui termine per aderirvi è stato prorogato al 30 luglio 2019, segue quella prevista dal decreto-legge n. 193 del 2016 (in relazione ai carichi riferiti al periodo 2000-2016) e dal decreto-legge n. 148 del 2017 (per i carichi affidati fino al 30 settembre 2017). Così come per la definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento prevista dall'art. 15 del decreto n. 34/2019, i cui termini e modalità sono rimessi all'autonomia regolamentare degli enti da esercitarsi entro il 30 luglio 2019, devono essere apprezzate e stimate le conseguenze sui bilanci delle nuove disposizioni, in particolare, degli effetti combinati delle stesse. Da un lato, infatti, vi è la riduzione del FCDE, non solo nel risultato, ma anche nel bilancio e nei suoi equilibri, dall'altro, la minore consistenza dei residui attivi e, quindi, degli effetti sul risultato di amministrazione, a cominciare da quello che risulterà a conclusione del corrente esercizio.

3. La disciplina in tema di tempestività dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni.

La legge 30 dicembre 2018, n. 145 ha introdotto una serie di misure di incentivo e penalità nei confronti degli enti pubblici allo scopo di assicurare il rispetto dei tempi di pagamento dei debiti commerciali, problematica particolarmente avvertita per gli enti locali.

Dette norme si pongono nel quadro di un articolato sistema normativo venutosi a delineare nel tempo, finalizzato a garantire, nei rapporti tra pubblica amministrazione e imprese, il tempestivo adempimento delle obbligazioni pecuniarie, evitando la formazione di ingenti masse debitorie scadute e non onorate nonché l'aggravio, per i bilanci degli enti, di interessi e spese legali soprattutto quando ricorrono i presupposti che impongono il pagamento dei, particolarmente onerosi, interessi moratori.

In siffatto scenario si collocano le misure recate dal decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35 (convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64) che ha consentito, in special modo agli enti territoriali, di far ricorso ad un'anticipazione di liquidità per il pagamento di debiti pregressi, liquidi ed esigibili correlati all'acquisto di beni e servizi, rispetto ai quali le coperture originariamente previste nei bilanci non avevano trovato effettiva realizzazione.

Funzionale alle predicate esigenze di fluidità dei pagamenti è anche il meccanismo di monitoraggio dei pagamenti delle fatture da parte delle Pubbliche Amministrazioni tramite la Piattaforma elettronica per i crediti commerciali (PCC) predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, rafforzato con la successiva legislazione per effetto dei particolari obblighi di comunicazione (art. 7-*bis*, comma 4, del decreto-legge n. 35/2013, introdotto dall'art. 27 del decreto-legge n. 66/2014) assistiti da rilevanti sanzioni in caso di scorretta attuazione delle procedure di cui ai commi 4 e 5, art. 7-*bis*, decreto-legge n. 35/2013, facendo valere le responsabilità dirigenziali e disciplinari.

In tempi più recenti altre misure hanno inciso sul piano della responsabilizzazione delle Amministrazioni (e, per quanto qui maggiormente rileva, degli enti locali) nell'accertamento del grado di tempestività dei pagamenti.

In questo senso l'art. 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 ha fissato specifici obblighi di trasparenza in tema di tempi di pagamento delle pubblica amministrazione, imponendo agli enti l'obbligo di pubblicare, con cadenza annuale e trimestrale, un indicatore dei propri tempi

(11) Decreto legislativo n. 119/2018.

(12) Decreto-legge n. 34/2019 convertito in legge n. 58/2019.

(13) Decreto-legge n. 119 del 23 ottobre 2018, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi/prestazioni professionali e forniture, nonché l'ammontare complessivo dei debiti e il numero delle imprese creditrici.

Nella medesima prospettiva l'art. 41, comma 1, del decreto-legge n. 66/2014 ha introdotto l'obbligo di allegare alla relazione sul rendiconto un prospetto - sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile del servizio finanziario - attestante l'importo complessivo dei pagamenti per transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo n. 231/2002, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'art. 33 del decreto legislativo n. 33/2013 sopra richiamato: in caso di superamento degli anzidetti termini, la relazione deve indicare le misure organizzative adottate o previste per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti.

3.1. Le nuove regole introdotte dalla legge di bilancio per il 2019.

Su tale assetto normativo interviene la legge di bilancio dello Stato per il 2019 tramite un complesso sistema di premi e sanzioni per gli enti interessati, subordinati al rispetto delle regole in tema di tempestività dei pagamenti e alla capacità dell'ente di abbattere la misura del proprio debito commerciale pregresso.

Rilevano, anzitutto, le previsioni di cui all' art. 1, commi 1015, 1016 e 1017, della legge n. 145/2018 in virtù delle quali, nel corso del 2019, è consentito agli enti locali di variare il bilancio di previsione 2019-2021 per ridurre il Fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato per l'esercizio 2019 nella missione «Fondi e Accantonamenti» ad un valore pari all'80% dell'accantonamento quantificato nel pertinente allegato al bilancio. Occorre però che vengano osservate specifiche condizioni, cioè: dimostrazione dell'indice annuale di tempestività dei pagamenti, riferito all'anno 2018, rispettoso dei termini previsti dall'art. 4 del decreto legislativo n. 231/2002, fatture ricevute e scadute nell'esercizio 2018 saldate per un importo complessivo superiore al 75% del totale ricevuto, nonché consistenza dello stock di debito commerciale residuo, rilevato alla fine del 2018, inferiore di almeno il 10% rispetto a quello del 2017, nullo o costituito esclusivamente da debiti oggetto di contenzioso o in contestazione.

Tale facoltà di abbattimento dell'accantonamento al FCDE, con conseguente ampliamento della capacità di spesa, può essere esercitata anche dagli enti che, pur non soddisfacendo i suddetti criteri, rispettino le seguenti condizioni: che l'indice di tempestività dei pagamenti, calcolato al 30 giugno 2019 e debitamente pubblicato, rispetti i termini di cui all'art. 4 del decreto legislativo n. 231/2002 e le fatture ricevute nel semestre gennaio-giugno 2019 risultino pagate per un importo di almeno il 75% del totale ricevuto e che lo stock di debito commerciale residuo al 30 giugno 2019 si sia ridotto del 5% rispetto a quello calcolato al 31 dicembre 2018, oppure sia nullo o costituito solo da debiti oggetto di contenzioso o contestazione.

Detti benefici non si applicano agli enti che, con riferimento agli esercizi 2017 e 2018, non hanno pubblicato nel proprio sito internet, entro i termini di legge, gli indicatori concernenti i tempi di pagamento ed il debito commerciale residuo ex art. 33 decreto legislativo n. 33/2013, e che, con riferimento ai mesi precedenti all'avvio del sistema SIOPE+ di cui all'art. 14, commi 8-*bis* e 8-*ter*, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non hanno trasmesso alla Piattaforma elettronica dei crediti commerciali le comunicazioni relative al pagamento delle fatture.

I commi 859 e seguenti della legge n. 145/2018 introducono, a decorrere dal 2020, misure più severe a garanzia dell'effettività dei pagamenti nel rispetto della tempistica fissata a livello europeo, e ciò tramite norme qualificate come «principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica» ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

Viene imposta la creazione di uno specifico Fondo di garanzia dei debiti commerciali quale nuovo accantonamento atto a limitare la capacità di spesa degli enti locali non in regola con i pagamenti, con lo scopo di assicurare che la capacità di spesa non ecceda l'effettiva disponibilità di cassa.

Difatti, sempre a decorrere dal 2020, una volta elaborato l'indicatore di tempestività dei pagamenti riferito all'esercizio precedente,gli enti locali, entro il 31 gennaio, debbono procedere, con delibera di giunta, a stanziare nel proprio bilancio un accantonamento, tra i fondi della missione 20, per un importo determinato in misura percentuale degli stanziamenti del bilancio corrente per la spesa di acquisto di beni e servizi, via via crescentein base alla maggiore consistenza dell'entità del ritardo rispetto al termine di pagamento imposto dalla normativa vigente; tale obbligo riguarda anche gli enti che non dimostrino la riduzione dellostockdi debito.

Ai fini dell'operatività delle nuove regole di accantonamento l'ente si considera non in regola con i pagamenti se il debito commerciale residuo, di cui all'art. 33 del decreto legislativo n. 33/2013, rilevato alla fine dell'esercizio precedente non si sia ridotto almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente, salvo che detto debito commerciale residuo scaduto non sia di ammontare non superiore al 5% del totale delle fatture scadute ricevute nel medesimo esercizio (art. 38-*bis* «decreto crescita» che ha modificato l'art. 1, comma 859, lettera *a)*, della legge di bilancio 2019).

Altra situazione contemplata dalla norma che impone l'accantonamento è rappresentata dal ritardo annuale dei pagamenti, calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente.

Per evitare di incorrere nel nuovo obbligo di accantonamento di ulteriori risorse di parte corrente a fini prudenziali, gli enti territoriali debbono, pertanto, non solo rispettare i tempi di pagamento, ma anche ridurre lostockdi debito commerciale: in base al comma 859 il rispetto dei tempi di pagamento in assenza della riduzione dell'ammontare complessivo del debito residuo comporta, infatti, l'obbligo di accantonamento nella misura massima del 5%.

L'accantonamento al Fondo di garanzia debiti commerciali deve essere adeguato nel corso dell'esercizio finanziario laddove siano intervenute variazioni di bilancio relative agli stanziamenti della spesa per acquisto di beni e servizi; inoltre esso non riguarda gli stanziamenti di spesa finanziati da entrate con specifico vincolo di destinazione.

Sul Fondo non è possibile assumere impegni di spesa né disporre pagamenti; esso, in sede di consuntivo confluisce nella quota libera dell'avanzo di amministrazione.

Secondo il comma 857, per gli enti che non hanno richiesto l'anticipazione di liquidità pur avendo debiti scaduti al 31 dicembre 2018 o che, pur avendola richiesta, non hanno pagato i debiti entro 15 giorni dall'erogazione delle risorse, «nell'anno 2020 gli obblighi di accantonamento ai commi 862, 864 e 865 sono raddoppiati».

La norma prevede meccanismi sanzionatori anche a fronte del mancato rispetto dei predetti obblighi di trasparenza.

È da tenere infine presente che le medesime misure previste per gli enti non in regola con gli obblighi di tempestività di pagamento e di riduzione del debito, dal 2020 si applicano anche agli enti territoriali che «non hanno pubblicato l'ammontare complessivo dei debiti di cui all'art. 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, e che non hanno trasmesso alla piattaforma elettronica le comunicazioni di cui al comma 867 e le informazioni relative all'avvenuto pagamento delle fatture» (*cfr.* comma 868).

3.2. Le verifiche in materia di tempestività dei pagamenti rimesse all'organo di revisione dell'ente locale

Dal quadro normativo sopra tracciato emerge il ruolo centrale degli organi di revisione degli enti locali nel presidio sull'effettivo rispetto delle regole relative al pagamento dei debiti commerciali nel quadro, più ampio, delle misure funzionali a garantire la corretta gestione della cassa e l'attendibilità delle relative previsioni.

Compete, anzitutto, ai revisori verificare l'avvenuta adozione, da parte dell'ente locale, di misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, e ciò sia sotto il profilo della corretta gestione dei capitoli di spesa, che dell'allineamento dei pagamenti con gli stanziamenti di cassa, fornendo appositi chiarimenti in caso di riscontro negativo.

Parimenti, l'organo di revisione economico-finanziaria è chiamato a vigilare sul rispetto dell'obbligo previsto dall'art. 183, comma 8 del TUEL secondo cui, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa il quale adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente la compatibilità del programma dei conseguenti pagamenti con i relativi stanziamenti di cassa e con i vincoli di finanza pubblica, sotto pena di responsabilità disciplinare ed amministrativa.

L'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile verifica, altresì, che, in caso di superamento dei predetti termini, siano state rappresentate dall'ente le misure organizzative adottate o previste per rientrare nei termini di pagamento previsti dalla legge, dandone atto nella propria relazione.

Ancora, l'organo di revisione è tenuto ad indicare, tanto nei predetti questionari quanto nella propria relazione sul rendiconto di gestione, se l'ente, viste anche le rilevanti sanzioni previste dall'art. 7-*bis*, comma 8, del decreto-legge n. 35/2013, abbia dato attuazione alle procedure di cui ai commi 4 e 5 della stessa norma relative alla comunicazione dei dati riferiti a fatture (o richieste equivalenti di pagamento) alla «Piattaforma certificazione crediti», esprimendosi sulle motivazioni addotte dall'ente in caso di non corretta attuazione del disposto normativo.

Alla luce di quanto sopra, nel rinnovato quadro normativo sopra delineato, l'organo di revisione è chiamato a verificare l'attuazione, da parte dell'ente, delle misure sui pagamenti previste dalla legge n. 145/2018, quali quelle relative alla circostanza che l'ente abbia provveduto correttamente a quantificare il debito commerciale scaduto al 31 dicembre 2018, ai sensi e per gli effetti del predetto comma 859, oggetto di pubblicazione ex art. 33 del decreto legislativo n. 33/2013.

Le numerose funzioni intestate all'organo di revisione dall'art. 239 TUEL in tema di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica dell'ente locale rendono giustificata una complessiva opera di verifica dell'adeguatezza della gestione di cassa a rendere effettiva l'osservanza dei predetti adempimenti.

In questo senso emerge l'esigenza di un'attenta vigilanza circa la completa implementazione e l'aggiornamento, da parte degli uffici di ragioneria, della «Piattaforma certificazione crediti» per la rinnovata centralità assunta, tra l'altro, nel calcolo dei ritardi di pagamento e nel ricorso alle nuove anticipazioni di liquidità.

S'impone poi, per gli enti che non hanno ancora effettuato il passaggio al succitato sistema SIOPE+, un'attività di verifica in ordine alla trasmissione alla Piattaforma elettronica dei crediti commerciali delle comunicazioni relative al pagamento delle fatture dal momento che, per quelli che vi abbiano aderito, i dati dei pagamenti effettuati dalle amministrazioni pubbliche tramite SIOPE+ sono automaticamente acquisiti dal sistema PCC.

Un ruolo di vigilanza da parte dell'organo di revisione è, infine, auspicabile anche sul piano dei riflessi, sui tempi di esecuzione dei pagamenti, scaturenti dall'adeguamento delle convenzioni di tesoreria ai principi recati dalla direttiva europea PSD2, recepita, nel nostro ordinamento, con il decreto legislativo 15 dicembre 2017, n. 218 (14).

4. Struttura del questionario.

Il questionario, come di consueto, si compone di due parti di cui: una, denominata «quesiti», dedicata alle informazioni di carattere essenzialmente testuale, compilabile mediante fogli di lavoro, ed una denominata «quadri contabili», dedicata all'acquisizione di dati numerici, sviluppata per consentire la successiva gestione ed elaborazione degli stessi da parte del sistema informativo.

La prima parte risulta articolata in tre sezioni precedute da una serie di domande preliminari finalizzate a realizzare una prima ricognizione dei principali adempimenti di carattere contabile e finanziario, nonché da una parte dedicata alle «notizie generali dell'ente» atta a permettere di inquadrare con immediatezza la situazione dell'ente da esaminare.

Nelle risposte ai quesiti occorrerà fare riferimento al bilancio approvato dal Consiglio dell'ente salvo dove è espressamente richiesto il dato da variazione di bilancio o da assestamento.

La Sezione prima – dedicata agli «Equilibri e saldo di finanza pubblica nel bilancio di previsione 2019-2021» – contiene domande dirette a verificare che l'impostazione del bilancio di previsione sia tale da garantire il rispetto degli equilibri, quali declinati dall'art. 162 del TUEL, nonché del saldo di competenza d'esercizio non negativo ai sensi art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018. La Sezione si completa con domande correlate a profili di carattere eminentemente contabile, con particolari approfondimenti sull'alimentazione e sulla corretta rappresentazione del Fondo pluriennale vincolato, sull'evoluzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, sull'avanzo di amministrazione e sul suo utilizzo, sulla costituzione di accantonamenti e fondi a titolo prudenziale. Ad essa fanno riferimento i quadri contabili inseriti nelle Sezioni IV.1, IV,2 e IV.3, del questionario.

La Sezione seconda – dedicata all'«Indebitamento e strumenti di finanza derivata» – è intesa a ricostruire lo stock del debito e ad analizzarne la composizione, con particolare attenzione al rispetto dei vincoli di indebitamento. Ad essa fanno riferimento i quadri contabili inseriti nella Sezione IV.4, del questionario.

Particolarmente semplificata la Sezione terza – dedicata alle «Previsioni di cassa e patrimonio» a cui non si collegano quadri contabili nella seconda parte del questionario.

Anche per il periodo 2019-2021, il questionario si correda di una appendice dedicata agli enti colpiti dai recenti sismi, di cui si occupa il paragrafo 7 al quale si fa esplicito rinvio.

Così ricostruiti gli aspetti salienti di ciascuna Sezione in cui è articolato il questionario, emerge evidente come lo stesso rappresenti una base informativa essenziale i cui contenuti potranno essere implementati dalle Sezioni regionali di controllo in relazione a specifiche esigenze conoscitive.

5. Appendice.

In continuità con la precedente impostazione (*cfr.* deliberazione 8/2018/SEZAUT/INPR), il quadro informativo offerto dal questionario generale è completato da una appendice dedicata agli enti interessati dagli eventi sismici del 2016 e 2017 e ricompresi nel c.d. cratere.

A tal riguardo deve, peraltro, segnalarsi che lo stato di emergenza dichiarato dalla delibera del Consiglio dei ministri del 25 agosto 2016 e la gestione straordinaria finalizzata alla ricostruzione sono stati prorogati, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 ed al 31 dicembre 2020 (art. 1, commi 988, lettera *b)*, e 990 della legge di bilancio 2019).

Per detti enti con decreto ministeriale Interno 28 marzo 2019 è stato, inoltre, previsto uno specifico regime in relazione al bilancio di previsione 2019/2021 la cui approvazione è stata differita al 30 giugno 2019.

Nel complesso l'appendice riproduce, attualizzandoli in ragione delle modifiche normative medio tempore intervenute, i contenuti di quella annessa al questionario sul bilancio di previsione 2018/2020.

Nondimeno sono stati inseriti alcuni quesiti volti ad attenzionare i meccanismi di reimputazione delle spese – tanto correnti quanto di investimento – e le modalità di regolazione contabile delle stesse anche con riferimento al Fondo pluriennale vincolato: ciò in vista delle verifiche circa il mantenimento di una corretta finalizzazione delle risorse correlate.

Trova conferma il focus sulle spese di personale che continuano a rivestire particolare interesse alla luce della novella recata dal decreto-legge n. 32/2019 che, per un verso, proroga il regime derogatorio previsto sino al 31 dicembre 2018 dall'art. 50-*bis* decreto-legge n. 189/2016 successive modificazioni ed integrazioni e, per altro, introduce nuove facoltà assunzionali in favore degli enti ricompresi nel cratere.

Si richiama, a tal riguardo, la previsione di cui all'art. 22 del citato decreto che, in particolare, al comma 2 modifica l'art. 50-*bis* del decreto-legge n. 189/2016, consentendo ai comuni di assumere anche con contratti a tempo parziale il personale da impiegare negli uffici per la ricostruzione (lettera *a)*).

Analogamente le successive lettere *b)* e *c)* del citato art. 22, novellano i commi 3-*bis* e 3-*quinquies* dell'art. 50-*bis* del decreto-legge n. 189/2016 integrando la precedente disciplina che prevede la possibilità per i comuni di procedere alla stipula di contratti di lavoro autonomo di collaborazione coordinata e continuativa per lo svolgimento di determinate attività per una durata non superiore al 31 dicembre 2019, senza più limiti sul rinnovo dei contratti (lett. *b)* e sul numero di quelli da stipulare (lettera *c)*).

6. Modalità operative.

Il questionario sul Bilancio di previsione 2019-2021 è un file in formato excel che sarà possibile scaricare dal sistema Con. Te. Una volta compilato, il questionario potrà essere inviato alla Corte dei conti tramite le specifiche funzioni disponibili nell'area «Questionario».

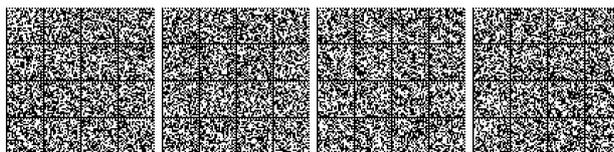
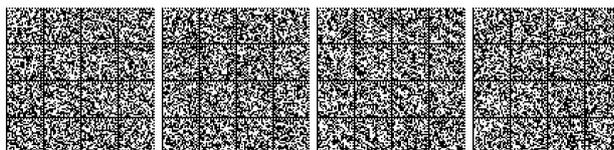
Per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre collegarsi al sito della Corte dei conti, area Servizi on line, selezionare il link «Controllo e Referto» e, successivamente, selezionare il sistema FITNET per poi accedere al sistema Con. Te.

Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale «SOLE». Quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il profilo di pertinenza e ottenute, via e-mail, user-id e password, sarà possibile accedere a Con. Te.

All'interno del sistema Con. Te. saranno fornite le indicazioni necessarie per ottenere supporto ed assistenza tecnica sull'utilizzo dei sistemi.

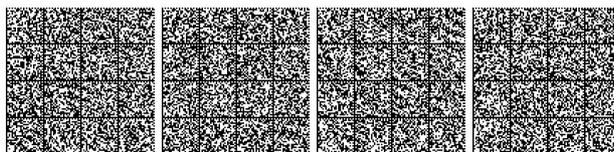
Corre, infine, l'obbligo di evidenziare che, per esigenze legate allo sviluppo del software, la relazione-questionario disponibile on line potrà mostrare talune differenze di carattere meramente formale rispetto alla versione pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale*.

La Sezione delle autonomie comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione on line.

(14) I primi aspetti applicativi sono stati chiariti dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare n. 22 del 15 giugno 2018.

LINEE GUIDA PER LE RELAZIONI DEI REVISORI DEI CONTI DEI COMUNI, DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2019-2021 PER L'ATTUAZIONE DELL' ART. 1, COMMI 166 E SEGUENTI, L. 23 DICEMBRE 2005, N. 266.

INDICE GENERALE

		Informazioni anagrafiche
		Notizie generali sull'Ente
		Domande preliminari
Sezione	I	Equilibri finanziari
Sezione	II	Indebitamento
Sezione	III	Previsioni di cassa e Patrimonio
Sezione	IV	Quadri Contabili
Sezione	IV.1	Equilibri finanziari e FPV
Sezione	IV.2	Equilibri finanziari e Accantonamenti
Sezione	IV.3	Equilibri finanziari e Disavanzo
Sezione	IV.4	Indebitamento

Appendice - ***Enti colpiti dal sisma***

Informazioni anagrafiche

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

RELAZIONE ALLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI DELL'ORGANO DI REVISIONE CONTABILE DEI COMUNI, DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2019-2021 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1 COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266.

Ente **Codice ISTAT**

Codice fiscale dell'Ente:

Dati del referente/responsabile per la compilazione della relazione

Nome Cognome

Recapiti:

Indirizzo:

Telefono: Fax:

Posta elettronica:

Estremi della relazione sul bilancio 2019/2021 (Relazione da allegare)

verbale n. del

Estremi della deliberazione di approvazione sul bilancio 2019/2021 (deliberazione da allegare)

deliberazione n. del

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

NOTIZIE GENERALI SULL'ENTE:

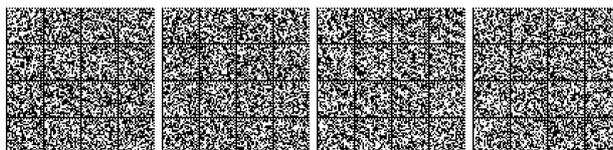
Popolazione alla data del 01/01/2018:

1. Ente istituito a seguito di processo di fusione per unione?

2. Ente incorporante derivante da processo di fusione per incorporazione?

3. Ente terremotato?

3.1 Sisma del

Per gli enti terremotati, in considerazione delle molteplici norme che li riguardano, è allegata specifica appendice da compilare.

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021
DOMANDE PRELIMINARI

1. L'organo di revisione ha verificato che le previsioni di bilancio - in ossequio ai principi di veridicità ed attendibilità - sono suffragate da analisi e/o studi dei responsabili dei servizi competenti, nel rispetto dell'art. 162, co. 5, TUEL e del postulato n. 5 di cui all'allegato 1 del d.lgs n. 118/2011?

2. L'Ente ha gestito in esercizio provvisorio?

   2.1 In caso di risposta affermativa, l'ente ha rispettato le prescrizioni e le limitazioni previste dall'art. 163 del TUEL?

3. L'Ente ha rispettato i termini di legge per l'adozione del bilancio di previsione 2019-2021?

4. L'Ente ha rispettato i termini di legge per l'adozione degli strumenti di programmazione (previsti dall'all. 4/1 del d.lgs. n. 118/2011)?

5. L'Ente ha, altresì, adempiuto all'inserimento dei relativi dati e documenti in BDAP (Banca Dati Pubblica Amministrazione)?

6. In caso di risposta negativa alle domande 3, 4 e 5, l'ente ha rispettato il divieto di assunzione di cui al comma 1-*quinquies e 1-octies*, art. 9, d.l. 24 giugno 2016, n. 113, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2016, n. 160, nel testo modificato dall'art. 1, c. 904, legge 30 dicembre 2018, n. 145?

7. Al bilancio di previsione sono stati allegati tutti i documenti di cui all'art. 11, co. 3, del d.lgs. n. 118/2011; al punto 9.3 del principio contabile applicato 4/1, lett. g) e lett. h); all'art. 172 TUEL e al DM 9 dicembre 2015, allegato 1, con particolare riferimento al Documento Unico di Programmazione (DUP) e al Piano Esecutivo di Gestione (PEG)?

   7.1 In caso di risposta negativa fornire chiarimenti sugli adempimenti omessi:

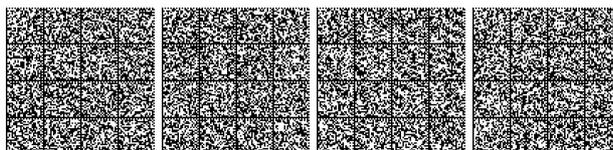
8. L'Ente, per l'adozione del "Piano della performance" di cui al d.lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009, ha:

   8.1 assunto uno specifico provvedimento? *(in data)*

   8.2 unificato organicamente il piano degli obiettivi e quello della performance nnel PEG? *(in data)*

9. L'Ente ha adottato il "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" di cui all'art. 18-*bis*, d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118, secondo gli schemi di cui al DM 22 dicembre 2015, allegato 1, con riferimento al bilancio di previsione?

10. A seguito dello sblocco della leva fiscale, sono state deliberate modifiche alle aliquote dei tributi propri e/o di addizionali?

11. L'Ente ha adottato il Piano triennale di contenimento della spesa ai sensi dell'art. 2 comma 594 e segg. della legge n. 244/2007?

12. L'Ente ha richiesto anticipazioni di liquidità a breve termine per l'accelerazione del pagamento dei debiti commerciali ai sensi dell'art. 1, commi da 849 a 857, della l. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019)?

12.1 In caso di risposta affermativa, le somme concesse sono state destinate al pagamento di debiti certi, liquidi ed esigibili, maturati alla data del 31 dicembre 2018, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e ad obbligazioni per prestazioni professionali?

12.1.1 In caso di risposta negativa, fornire spiegazioni

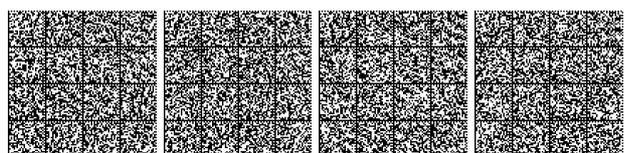
13. Con le suddette anticipazioni, sono stati finanziati d.f.b, preventivamente riconosciuti?

14. L'Ente ha aggiornato il Gruppo Pubblica Amministrazione e l'area di consolidamento dei conti con le aziende, società o altri organismi partecipati, approvando i relativi elenchi?

14.1 In caso di risposta affermativa, indicare gli estremi della delibera di approvazione:

14.2 In caso di risposta negativa, fornire chiarimenti:

15. Sono state incluse nel perimetro di consolidamento le società e gli enti totalmente partecipati, le società *in house* e gli enti titolari di affidamento diretto, a prescindere dalla quota di partecipazione (allegato 4.4, punto 3.1, d.lgs. n. 118/2011)?

16. L'Ente si è avvalso della possibilità di rinegoziare i mutui della Cassa Depositi e Prestiti trasferiti al Ministero dell'Economia e delle finanze in attuazione dell'art. 5, commi 1 e 3 del d.l n. 269/2003, conv. con mod. dalla l. n. 326/2003, prevista dall'art. 1, comma 961 della legge di bilancio 2019, le cui modalità operative sono state diramate con Circolare della Cassa DDPP n. 1293 del 9/5/2019?

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

SEZIONE PRIMA

EQUILIBRI FINANZIARI NEL BILANCIO DI PREVISIONE 2019 -2021

1. L'impostazione del bilancio di previsione 2019-2021 è tale da garantire il rispetto degli equilibri nei termini previsti dall'art. 162 del TUEL?

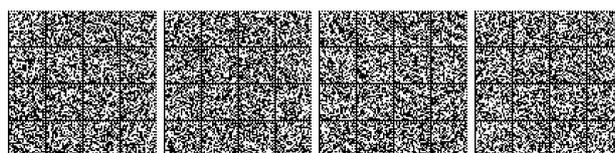
1.1 Nel caso di risposta negativa fornire chiarimenti

2. L'impostazione del bilancio di previsione 2019-2021 è tale da garantire il rispetto del saldo di competenza d'esercizio non negativo ai sensi art. 1, comma 821, legge n. 145/2018?

2.1 Nel caso di risposta negativa fornire chiarimenti:

3. L'avanzo libero accertato ai sensi degli art. 186 e 187, in sede di variazione, è stato applicato al bilancio di previsione 2019/2021?
4. L'avanzo libero accertato ai sensi degli art. 186 e 187, in sede di assestamento, è stato applicato al bilancio di previsione 2019/2021?
5. Nel caso di applicazione di avanzo di amministrazione non vincolato è stato accertato che l'ente non si trovasse in una situazione prevista dagli articoli 195 e 222 TUEL, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193 TUEL?
6. L'Ente, se in disavanzo nell'esercizio 2018, ha rispettato i criteri enunciati nell' art. 1 commi 897-900 della legge di bilancio 2019, per l'applicazione dell'avanzo vincolato?
7. Ai fini della determinazione degli equilibri sono stati adeguatamente coinsiderati gli effetti derivanti sia dall' eventuale applicazione della definizione agevolata dei ruoli ex d.l. n. 119/2018 sia delle ingiunzioni fiscali ex art. 15 d.l. 34/2019 e degli effetti della proroga delle definizioni agevolate ex art. 16-*bis* d.l. n. 34/2019 sia, infine, dall'annullamento automatico dei crediti fino a mille euro ex art. 4, comma 1 d.l. n. 119/2018 tenendo conto dei criteri di contabilizzazione dello stralcio indicati dall'art. 16-*quater* del d.l. n. 34/2019?
8. L'eventuale quota del disavanzo tecnico di cui all'art. 3, co. 13, d.lgs. n. 118/2011, sorto in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, è stata riassorbita con gli accertamenti imputati sugli anni successivi?

9 L'eventuale quota del disavanzo tecnico di cui all'art. 3, co. 13, d.lgs. n. 118/2011, sorto in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, è stata coperta con risorse di competenza?

10 La nota integrativa indica le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico, o dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio, distinguendo la quota derivante dal riaccertamento straordinario da quella derivante dalla gestione ordinaria (art. 4, co. 6, DM 2 aprile 2015)?

Sez. I (2)_ Eq. Finanz.

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021
SEZIONE PRIMA

EQUILIBRI FINANZIARI NEL BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

11. L'Organo di revisione ha rilevato la sussistenza di debiti fuori bilancio da riconoscere e finanziare?

11.1 In caso di risposta affermativa indicare l'importo stanziato nel bilancio di previsione:

12. L'Organo di revisione ha verificato la congruità dello stanziamento alla missione 20 del fondo rischi contenzioso, con particolare riferimento a quello sorto nell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio)?

13. L'Ente ha provveduto a stanziare nel bilancio 2019-2021 accantonamenti in conto competenza per le spese potenziali?

14. L'Organo di revisione ha verificato la regolarità del calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità ed il rispetto della percentuale minima di accantonamento?

14.1 In caso di mancato rispetto fornire informazioni:

15. L'Ente si trova nelle condizioni di cui all'art. 1, co. 1015 e 1017 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019)?

15.1 In caso di risposta affermativa è stato verificato che ricorrevano le condizioni alle quali la legge subordina l'esercizio di tale facoltà espressamente indicate nei commi 1015 e 1016?

16 L'Ente (solo Province) ha iscritto, nel bilancio 2019-2021, le spese per l'esercizio delle funzioni non fondamentali verificando la totale copertura finanziaria in entrata a carico della Regione di appartenenza?

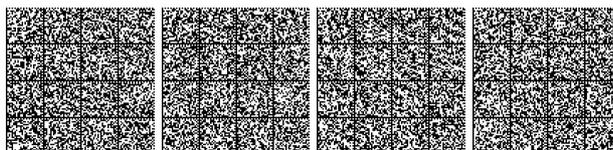
16.1 In caso di risposta negativa indicare le motivazioni

17. L'Ente si è avvalso della facoltà di cui al co. 866, art. 1, legge n. 205/2017, così come modificato dall'art. 11-*bis* , comma 4, d.l. 14 dicembre 2018, n. 135?

17.1 In caso di risposta positiva l'Ente:

17.1.1 ha registrato, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, un rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore al 2%?

17.1.2 ha rilevato incrementi di spesa corrente ricorrente (cfr.: all. 7 al d.lgs. n. 118/2011)?

17.1.3 è in regola con gli accantonamenti al FCDE?

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2018-2020

SEZIONE SECONDA

INDEBITAMENTO

1. Nel periodo compreso dal bilancio di previsione risultano soddisfatte le condizioni di cui all'art. 202 TUEL?

1. L'Ente, nell'attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento, rispetta le condizioni poste dall'art. 203 TUEL come modificato dal d.lgs. n. 118/2011?

2. A mente dell'art. 10, co. 2, legge 24 dicembre 2012, n. 243, come modificato dall'art. 2, della legge 12 agosto 2016, n. 164, in relazione alle programmate operazioni di investimento, è prevista l'adozione di piani di ammortamento, di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti (co. 2)?

   2.1 Nel caso di risposta negativa indicare le ragioni

3. L'ammontare dei prestiti previsti per il finanziamento di spese in conto capitale risulta compatibile per gli anni 2019, 2020 e 2021 con il limite della capacità d'indebitamento previsto dall'articolo 204 del TUEL?

4. L'Ente ha rispettato i vincoli posti all'indebitamento?

5. Al fine di verificare l'impatto dell'investimento programmato nel triennio 2019-2021 con ricorso all'indebitamento, nei limiti previsti dall'art. 204 TUEL, come modificato dall'art. 1, co. 735, legge n. 147/2013 e dall'art. 1, co. 539, legge n. 190/2014, esporre la percentuale di interessi passivi al 31.12 di ciascun anno, compresi quelli derivanti da garanzie fideiussorie prestate **

	2019	2020	2021
dato in percentuale	0,00	0,00	0,00

***Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.*

6. L'Ente prevede di effettuare operazioni qualificabili come indebitamento ai sensi dell'art. 3, co. 17, legge n. 350/2003, diverse da mutui ed obbligazioni?

   6.1 Nel caso di risposta affermativa indicare le tipologie e l'ammontare di ciascuna operazione

Tipologia	Importo
	0,00
	0,00
	0,00

7. L'Ente ha previsto l'estinzione anticipata di prestiti?

   7.1 In caso di risposta affermativa, l'ente (pop. ≥5.000 ab.) ha utilizzato per l'estinzione anticipata del prestito quote di avanzo destinato a investimenti?

   7.2 In caso di risposta affermativa alla precedente domanda, è stata verificata la sussistenza dei presupposti di legge (somme accantonate per una quota pari al 100 per cento del FCDE; garanzia di un pari livello di investimenti aggiuntivi – novella apportata all'art. 187, co. 2, lett. e) TUEL dall'art. 26-bis del d.l. n. 50/2017 conv. con modificazione dalla legge n. 96/2017)?

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

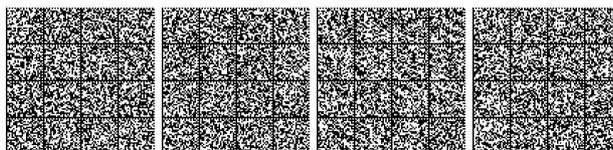
SEZIONE TERZA

PREVISIONI DI CASSA E PATRIMONIO

1. Sulla base del nuovo principio dell'imputazione di entrate e spese secondo esigibilità, è stato garantito un fondo di cassa non negativo?
2. La previsione di cassa per ciascuna entrata è stata calcolata tenendo conto di quanto mediamente è stato riscosso negli ultimi esercizi?
3. Le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al materiale pagamento per singola unità elementare del PEG, sono state determinate sulla base della sommatoria delle entrate che si presume di riscuotere e della giacenza iniziale di cassa?
4. I singoli dirigenti o responsabili dei servizi hanno partecipato all'elaborazione delle proposte di previsione autorizzatorie di cassa anche ai fini dell'accertamento preventivo di compatibilità di cui all'art. 183, co. 8, del TUEL?

   4.1 Nel caso di risposta negativa fornire chiarimenti anche in relazione all'applicazione dell'art. 183, co. 8, del TUEL:

5. È stata monitorata dal responsabile finanziario la giacenza vincolata al 1° gennaio 2019, sulla base del principio applicato della contabilità finanziaria (punto 10.6) approvato con d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i.?
6. L'Ente si è dotato di scritture contabili atte a determinare in ogni momento l'entità della giacenza della cassa vincolata per rendere possibile la conciliazione con la cassa vincolata del tesoriere?
   6.1 In caso di risposta negativa fornire motivazioni:

7. È stata verificata la completa implementazione degli automatismi tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale attraverso l'adozione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4, d.lgs. n. 118/2011, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali in modo da consentire che la maggior parte delle scritture continuative siano rilevate in automatico senza alcun aggravio per l'operatore?
8. Il sistema contabile integrato e le misure organizzative interne garantiscono il costante e corretto aggiornamento degli inventari e dei conti patrimoniali accesi alle immobilizzazioni?

Sez IV_1_Q.C._Equilibri_FPV

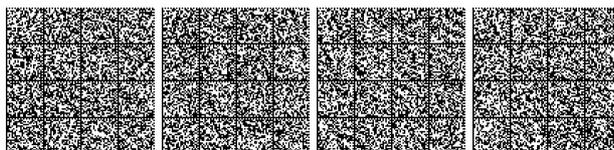
SEZIONE IV - QUADRI CONTABILI

EQUILIBRI FINANZIARI E FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Tab. 1 - Rappresentazione del Fondo pluriennale vincolato 2019

	Importo
FPV APPLICATO IN ENTRATA	**0,00**
FPV di parte corrente applicato	0,00
FPV di parte capitale applicato (al netto dell'indebitamento)	0,00
FPV di parte capitale applicato al bilancio (derivante da indebitamento)	0,00
FPV di entrata per partite finanziarie	0,00
FPV DETERMINATO IN SPESA	0,00
FPV corrente:	0,00
- quota determinata da impegni/prenotazioni da esercizio precedente	0,00
- quota determinata da impegni/prenotazioni nell'esercizio cui si riferisce il bilancio	0,00
FPV di parte capitale (al netto dell'indebitamento):	0,00
- quota determinata da impegni/prenotazioni da esercizio precedente	0,00
- quota determinata da impegni/prenotazioni nell'esercizio cui si riferisce il bilancio	0,00
FPV di parte capitale determinato in bilancio (per la parte alimentata solo da indebitamento	0,00
- quota determinata da impegni/prenotazioni da esercizio precedente	0,00
- quota determinata da impegni/prenotazioni nell'esercizio cui si riferisce il bilancio	0,00
Fondo pluriennale vincolato di spesa per partite finanziarie	0,00

Tab. 2 - Fondo pluriennale vincolato FPV iscritto in entrata per l'esercizio 2019

Fonti di finanziamento FPV	**Importo**
Entrate correnti vincolate	0,00
Entrate correnti non vincolate in deroga per spese di personale	0,00
Entrate correnti non vincolate in deroga per patrocinio legali esterni	0,00
Entrate correnti non vincolate in deroga per reimputazione di impegni assunti sull'esercizio a cui il rendiconto si riferisce, non divenuti esigibili	0,00
Entrate diverse dalle precedenti per reimputazione di impegni assunti sull'esercizio a cui il rendiconto si riferisce, non divenuti esigibili	0,00
altre risorse (da specificare)	0,00
Totale FPV entrata parte corrente	**0,00**
Entrata in conto capitale	0,00
Assunzione prestiti/indebitamento	0,00
altre risorse (da specificare)	0,00
Totale FPV entrata parte capitale	**0,00**
TOTALE	**0,00**

Sez IV_2_Q.C._Eq_Accantonamenti

SEZIONE IV - QUADRI CONTABILI

EQUILIBRI FINANZIARI - ACCANTONAMENTI

Tab. 3- Tipologia di spesa finanziata con avanzo libero ai sensi dell'art 187 comma 2 del d.lgs n. 267/2000

Utilizzo	Importo
a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;	0,00
b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari	0,00
c) per il finanziamento di spese di investimento;	0,00
d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;	0,00
e) per l'estinzione anticipata dei prestiti	0,00
f) altro (specificare)	0,00
…………………………………………………………………………	0,00
…………………………………………………………………………	0,00

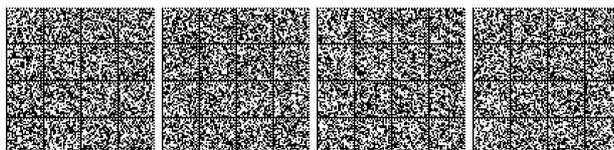
Tab. 4 - Accantonamenti in conto competenza per le spese potenziali stanziati nel bilancio 2019-2021

		2019	2020	2021
1)	Fondo rischi contenzioso	0,00	0,00	0,00
2)	Fondo oneri futuri	0,00	0,00	0,00
3)	Fondo perdite società partecipate	0,00	0,00	0,00
4)	Altri fondi *(specificare:*	0,00	0,00	0,00
………………………………………………		0,00	0,00	0,00
………………………………………………		0,00	0,00	0,00

Tab. 5 - Accantonamento complessivo per spese potenziali confluito nel risultato di amministrazione nell'ultimo rendiconto approvato

		Rendiconto anno:....
1)	Fondo rischi contenzioso	0,00
2)	Fondo oneri futuri	0,00
3)	Fondo perdite società partecipate	0,00
4)	Altri fondi *(specificare:……………………...…………………….………..…………………………………)*	0,00
…………………………………………………………………………		0,00
…………………………………………………………………………		0,00

Tab. 6 - Stanziamento, nel bilancio 2019-2021, per l'accantonamento in conto competenza al fondo crediti di dubbia esigibilità

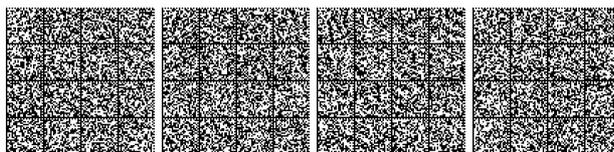
	2019	2019	2021
Fondo crediti dubbia esigibilità accantonato in conto competenza	0,00	0,00	0,00

Sez IV_3_Q.C._Eq_Disavanzo

SEZIONE IV - QUADRI CONTABILI

EQUILIBRI FINANZIARI -DISAVANZO

Tab. 7 - Disavanzo

MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO	ESERCIZIO	COMPOSIZIONE DISAVANZO	COPERTURA DISAVANZO PER ESERCIZIO			
			2019	**2020**	**2021**	**ESERCIZI SUCCESSIVI**
Disavanzo al 31.12.2014		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Disavanzo tecnico al 31 dicembre (specificare)…		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-*bis* TUEL (*)		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio n-3		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio n-2		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio n-1		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

**Solo per gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale approvata dalla competente sezione regionale della Corte dei conti.*

Sez IV_4_Q.C._Indebitamento

SEZIONE IV - QUADRI CONTABILI

INDEBITAMENTO

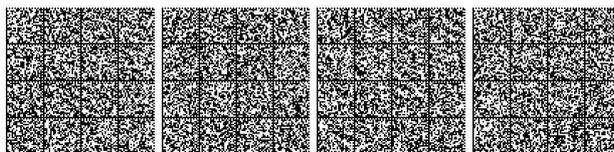
Tab. 8 - Rappresentazione dell'evoluzione dell'indebitamento nel quinquennio 2017-2021

		2017	2018	2019	2020	2021
Residuo debito	(+)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Nuovi prestiti	(+)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prestiti rimborsati	(-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Estinzioni anticipate [1]	(-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Altre variazioni [2] le variazioni negative vanno inserite	(+/-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale fine anno		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

(1) Quota capitale dei mutui

(2) da specificare:

Tab. 9 - Evoluzione degli oneri finanziari per ammortamento prestiti (esclusa ogni altra operazione finanziaria derivata) ed il rimborso degli stessi in conto capitale nel quinquennio 2017-2021

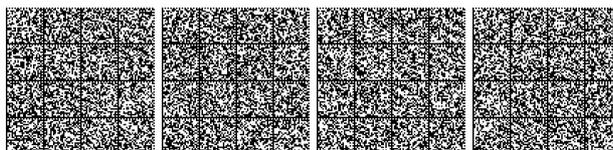
	2017	2018	2019	2020	2021
Oneri finanziari (A)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Quota capitale (B)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale (C)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Certificazione_Firma

L'Organo di revisione certifica che i dati inseriti nel presente documento corrispondono a quelli indicati nel bilancio di previsione 2019-2021, dall'Ente:

approvato con la delibera sopra indicata e attesta di aver verificato l'attendibilità delle informazioni non desumibili dai documenti contabili.

Luogo

Data di compilazione:

L'Organo di revisione

LINEE GUIDA BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021
APPENDICE

Appendice_Enti_colpiti_sisma(1)

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

APPENDICE

Enti ricompresi nell'elenco di cui all'allegato 1[1], 2[2] e 2-*bis*[3] del d.l. 189/2016

VERIFICA EQUILIBRI DI BILANCIO

1. Gli equilibri di bilancio 2019/2021 sono stati rispettati grazie ai contributi della Regione o dello Stato concessi a seguito dell'evento sismico?
2. Sono state previste in bilancio risorse proprie destinate alla copertura delle spese conseguenti al suddetto evento?

   2.1 In caso di risposta positiva sono previsti stanziamenti da imputare in entrata e in spesa nei bilanci 2019/2021
3. Sono state previste entrate da terzi (Regione–Stato–privati, ecc.) destinate alla copertura delle suddette spese?

   3.1 In caso di risposta positiva sono previsti stanziamenti da imputare in entrata e in spesa nei bilanci 2019/2021?
4. L'organo di revisione ha rilevato irregolarità in ordine all'allocazione in bilancio delle suddette entrate negli esercizi a partire da quello 2017?

   4.1. In caso di risposta positiva fornire elementi informativi al riguardo:
5. Sono state reimputate agli esercizi 2019/2020/2021 spese di investimento connesse alla ricostruzione post sisma?

   5.1. In caso di risposta positiva fornire elementi informativi in ordine alla loro regolazione contabile anche con riferimento al Fondo pluriennale vincolato
6. Sono state reimputate agli esercizi 2019/2020/2021 spese di parte corrente connesse alla ricostruzione post sisma?

   6.1. In caso di risposta positiva fornire elementi informativi in ordine alla loro regolazione contabile anche con riferimento al Fondo pluriennale vincolato

Appendice_Enti_colpiti_sisma(2)

QUESTIONARIO BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

APPENDICE

Enti ricompresi nell'elenco di cui all'allegato 1 (1) , 2(2) e 2-*bis* (3) del d.l. 189/2016

GESTIONE DELLA CASSA

7. È stata determinata la giacenza di cassa al 1^ gennaio 2019?

8. La consistenza di cassa risulta positiva?

8.1. Nel caso di risposta positiva si prega di indicare quale quota, esclusi fondi vincolati, sia da imputare ad entrate di terzi (Regione–Stato–privati ecc..) finalizzata alla copertura delle spese relative all'evento calamitoso.

Fondo di cassa complessivo al 31/12/2018	0,00
di cui fondi vincolati	0,00
di cui Fondi sisma	0,00
Fondi liberi	0,00

Gestione del personale

9. Sono previste assunzioni di nuovo personale in deroga ai vincoli di conteni-mento della spesa di personale ai sensi dell'art. 50-*bis* del d.l. 189/2016 e s.m.i.?(4)

9.1 Nel caso di risposta positiva indicare la variazione nella consistenza del personale, per assunzioni a tempo determinato e/o indeterminato, a seguito dell'evento sismico negli esercizi 2017/2019:

		Assunti a seguito del sisma	
Anno	U.d.p. in servizio*	a tempo determinato	a tempo indeterminato
2017	0	0	0
2018	0	0	0
2019	0	0	0

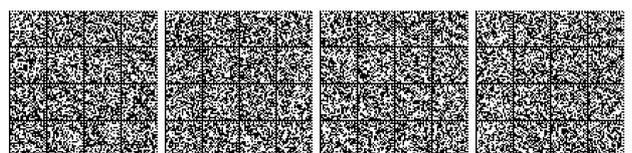
* Effettivamente in servizio prima dell'evento sismico

10. L'organo di revisione ha formulato osservazioni in ordine alla procedura adottata per le assunzioni effettuate negli esercizi 2017/2018/2019 conseguenti all'evento sismico che ha colpito l'ente?

10.1 In caso di risposta positiva fornire chiarimenti in merito alle osservazioni formulate:

11. Sono state previste in bilancio risorse proprie destinate alla copertura delle spese di personale assunto a seguito del sisma?

12 Sono state previste entrate da terzi (Regione–Stato–privati, ecc…) destinate alla copertura delle suddette spese?

12.1 In caso di risposta positiva sono previsti stanziamenti da imputare in entrata e in spesa nei bilanci 2019/2021?

LINEE GUIDA BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021

NOTE ALL'APPENDICE

(1) Trattasi dei Comuni colpiti dal sisma del 24 agosto 2016

(2) Trattasi dei Comuni colpiti dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016

(3) Trattasi dei Comuni colpiti dal sisma del 18 gennaio 2017

(4) In tema di assunzioni in deroga rilevano il richiamato art. 50 bis del d.l. 189/2016 s.m.i. nonché le ordinanze n. 6/2016 e 22/2017 rese dal Commissario del Governo per l’emergenza e la ricostruzione

19A05089

DELIBERA 22 luglio 2019.

Metodologie per l'attuazione dell'articolo 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213. (Delibera n. 20/SEZAUT/2019/INPR).

LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Nell'adunanza del 22 luglio 2019;

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, recante «Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012»;

Visto, in particolare, l'art. 6, comma 3, del decreto-legge n. 174/2012, in forza del quale «la Sezione delle autonomie della Corte dei conti, sentite le regioni e le province autonome, definisce le metodologie necessarie per lo svolgimento dei controlli per la verifica dell'attuazione delle misure dirette alla razionalizzazione della spesa pubblica degli enti territoriali»;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 3/SEZAUT/2019/INPR, depositata il 4 febbraio 2019, con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo per l'anno 2019;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la richiesta formulata si sensi dell'art. 30, comma 3, della legge 30 ottobre 2014, n. 161 dal Presidente della Sezione delle autonomie e la successiva nota in data 20 giugno 2019 con la quale il Ministro dell'economia e delle finanze ha consentito l'accesso alla banca dati OpenCivitas curata dalla SOSE (Soluzioni per il sistema economico Spa);

Sentita la Conferenza delle regioni e delle province autonome che, con nota prot n. 4417/C2-FIN in data 18 luglio 2019, ha condiviso il contenuto delle metodologie per la revisione della spesa degli enti territoriali elaborate da questa Sezione delle autonomie;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 472 del 16 luglio 2019 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Uditi i relatori, Consiglieri Carmela Iamele e Valeria Franchi;

Delibera:

di approvare gli uniti documenti, che formano parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le «Metodologie per l'attuazione dell'art. 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito con modificazioni dall'art. 1, comma 1, della legge 7 dicembre 2012, n. 213» ed il relativo questionario.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 22 luglio 2019.

Il Presidente: BUSCEMA

I relatori: IAMELE - FRANCHI

Depositata in segreteria il 24 luglio 2019

Il dirigente: PROZZO

METODOLOGIE PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 6, COMMA 3, DEL DECRETO-LEGGE 10 OTTOBRE 2012, N. 174 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALL'ART. 1, COMMA 1, DELLA LEGGE 7 DICEMBRE 2012, N. 213.

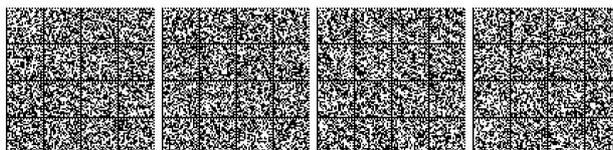
Premessa.

L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico definisce(1) la revisione della spesa (in seguito, RS) come un vero e proprio processo di valutazione della *performance* delle politiche pubbliche, contraddistinto dalla individuazione *ex ante*, da parte delle singole amministrazioni, di specifici piani di riduzione della spesa, da perseguirsi attraverso una sua ristrutturazione ad obiettivi immutati (revisione funzionale) ovvero mediante una riparametrazione degli stessi (revisione strategica).

Sulla base di tali concetti, sembrano lontani da tale accezione di RS tutti quegli interventi normativi, quelle manovre di taglio della spesa pubblica che non comportano una riconsiderazione dei processi e dei prodotti offerti dalla pubblica amministrazione o, in altri termini, che prescindono da qualsiasi valutazione dei programmi di spesa e della loro efficacia.

Anche la Sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 20/FRG del 2014(2), ha differenziato la RS «ideale» da quella «storica»: la prima ha l'obiettivo principale di individuare misure di risparmio selettivo e di contrasto agli sprechi, fondate su una valutazione di sistema della spesa pubblica, che ne individui sia le priorità che i meccanismi di controllo, mentre la seconda si è tradotta in varie norme, quali, ad esempio, il decreto-legge 7 maggio 2012, n. 52, convertito dalla legge 6 luglio 2012, n. 94 (c.d. *Spending Review* n. 1), il decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (c.d. *Spending Review* n. 2) ed il decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89.

(1) Cfr. il documento OECD, Spending Review, GOV/PGC/SBO 82013) 6, 28 maggio 2013.

(2) Relazione al Parlamento sugli andamenti della finanza territoriale per gli anni 2011-2012-2013.

In coerenza con tale quadro concettuale, anche altre articolazioni della Corte hanno dedicato a tale ultima tipologia di RS grande attenzione, affrontando vari suoi profili(3).

1. L'attuale quadro normativo.

L'art. 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 dispone che «la Sezione delle autonomie della Corte dei conti … definisce le metodologie necessarie per lo svolgimento dei controlli per la verifica dell'attuazione delle misure dirette alla razionalizzazione della spesa pubblica degli enti territoriali. Le Sezioni regionali effettuano i controlli in base alle metodologie suddette e, in presenza di criticità della gestione, assegnano alle amministrazioni interessate un termine, non superiore a trenta giorni, per l'adozione delle necessarie misure, dirette a rimuovere le criticità gestionali evidenziate e vigilano sull'attuazione delle misure correttive adottate. La Sezione delle autonomie riferisce al Parlamento in base agli esiti dei controlli effettuati».

La norma è stata scrutinata favorevolmente dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 39 del 2014, ha fornito sulle stesse rilevanti coordinate ermeneutiche soprattutto sotto il profilo della natura di tali verifiche.

È stato innanzitutto escluso che tali norme siano lesive delle autonomie territoriali «in quanto non determinano misure repressive e sanzionatorie sugli enti controllati, rimettendo alle amministrazioni controllate l'adozione delle misure correttive in esito alle eventuali situazioni critiche della gestione rilevate dalle sezioni regionali della Corte dei conti.»

D'altra parte, tale disciplina, «in quanto strumentale a più tipi di attività di controllo, rimane nell'alveo dei controlli di natura collaborativa e di quelli di legittimità-regolarità istituiti per assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dal diritto dell'Unione europea, in quanto limitati all'applicazione di metodologie di controllo della spesa pubblica degli enti territoriali funzionali ad assicurare, in vista della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della "finanza pubblica allargata" ..., la sana gestione finanziaria del complesso degli enti territoriali, nonché il rispetto ... degli obiettivi di Governo dei conti pubblici concordati in sede europea».

Ciò premesso, occorre considerare che gli interventi in tema di risparmio di spese sono stati avviati, invero, fin dal 2011, quando la crisi economica imponeva il ricorso a politiche di bilancio di tipo restrittivo. Nell'attuale quadro normativo, le specifiche norme di legge che si sono succedute - dal decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (c.d. *Spending review* n. 2) fino alle più recenti disposizioni (legge 30 dicembre 2018, n. 145 - legge di bilancio 2019 sul conseguimento del risultato di competenza non negativo, determinato ai sensi del decreto legislativo n. 118/2018) - perseguono, da un lato, l'obiettivo del superamento del criterio della spesa storica e, dall'altro, spingono la discrezionalità degli enti ad indirizzarsi verso una riallocazione selettiva delle risorse, promuovendone un impiego efficiente.

Con riferimento al primo obiettivo, un ruolo importante è svolto dai fabbisogni *standard*, introdotti dall'art. 2, lettera f, della legge n. 42/2009, che fungono da criterio di ripartizione del fondo di solidarietà comunale, secondo una misura che, nelle leggi di stabilità succedutesi dal 2015 al 2018, è stata fissata, rispettivamente, nel 20%, 30%, 40% e 55% al fine di determinarne i trasferimenti perequativi(4). I fabbisogni *standard* di ciascun ente, elaborati da un'apposita Commissione centrale incardinata presso il Ministero dell'economia e delle finanze (art. 1, comma 29, della legge di stabilità 2016) e annualmente rideterminati con uno specifico decreto, sono stati trasfusi in appositi decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, che definiscono di anno in anno l'entità di ciascuna assegnazione di risorse ai singoli comuni (art. 1, comma 32, legge di stabilità 2016).

Sin dalla loro definizione normativa, i fabbisogni *standard* hanno svolto un ruolo significativo in tema di RS, perché declinano le esigenze finanziarie dell'ente locale, assicurando la giusta misura tra costi e prestazioni. Essi non rappresentano, però, solo un criterio per l'attribuzione delle risorse, tanto è vero che il comma 2 dell'art. 2 citato definisce i costi e i fabbisogni *standard* come indicatori che, «valorizzando l'efficienza e l'efficacia», consentono di comparare e valutare l'azione pubblica.

In sintesi, a partire dal 2010, dalla fase dei tagli lineari alle risorse ancora quantificate in base alla spesa storica, si passa, poi, nel 2015 a prevedere l'allocazione di una quota crescente dei trasferimenti ai comuni a copertura delle funzioni/servizi fondamentali, enunciate in base alla differenza tra fabbisogni *standard* e capacità fiscale.

Non va sottaciuta, infine, la circostanza che, dopo un periodo che ha registrato un certo calo di attenzione nei confronti delle problematiche connesse alla RS, entrambe le risoluzioni parlamentari con le quali è stato approvato il Documento di economia e finanza 2019 hanno impegnato il Governo «ad adottare un piano di razionalizzazione, riqualificazione e di revisione della spesa pubblica ed in particolare delle amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, degli enti pubblici, nonché delle società controllate direttamente o indirettamente da amministrazioni pubbliche che non emettono strumenti finanziari in mercati regolamentati.»

Il presente documento, pertanto, intende fornire in materia, seppur sotto il profilo limitato agli enti territoriali, il contributo neutrale ed indipendente di questa Corte.

2. Gli strumenti per le verifiche sulla razionalizzazione della spesa.

Definito il quadro normativo, occorre precisare che le linee-guida emanate da questa Sezione, sebbene siano finalizzate, in via primaria, ad uniformare le attività di verifica svolte dalle Sezioni regionali, hanno, altresì, lo scopo di sostenere il continuo processo di cambiamento del *management* degli enti territoriali.

Per tale ragione le metodologie necessarie ad effettuare i controlli volti alla verifica dell'attuazione delle misure dirette alla razionalizzazione della spesa pubblica, utilizzando gli indicatori della banca dati Opencivitas. rappresentano uno strumento di ausilio nella gestione delle risorse pubbliche locali che deve incidere positivamente nel sistema di *governance* in cui l'ente è inserito.

In particolare, l'applicazione di tali metodologie deve condurre gli amministratori verso una nuova cultura gestionale adattata al relativo contesto amministrato, abbandonando definitivamente la mera adesione ad uno schema standardizzato di formalismo comportamentale burocratico imposto dall'esterno. In considerazione delle notizie che forniscono sul piano sistematico ai decisori pubblici, occorre, pertanto, utilizzare gli indicatori e i questionari, oltre che sotto il profilo dell'osservanza formale di un obbligo, anche per ottimizzare i risultati del processo decisionale, nella consapevolezza che il *management* trasforma le informazioni nella selezione delle politiche pubbliche locali.

Le indicazioni fornite da Opencivitas e sistematizzate nei questionari elaborati da questa Sezione rappresentano uno schema avanzato per comporre ad unità fattori interni ed esterni all'ente locale e per l'implementazione dei sistemi di programmazione, di controllo, di valutazione e di rendicontazione.

L'analisi degli indicatori Opencivitas e delle risultanze delle verifiche eseguite dalle Sezioni regionali di controllo deve promuovere relazioni dialogiche interne all'ente locale consentendo il confronto tra l'Organo politico e la struttura amministrativa sulle scelte operate, sulle attività svolte, sul livello dei servizi resi e, alla luce delle criticità riscontrate, sulle iniziative da intraprendere per superare anche eventuali criticità gestionali.

Questa Corte ha più volte sottolineato l'importanza della programmazione nel suo aspetto dinamico e pluralistico in un'ottica di maggiore efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

Il nuovo modo di intendere la programmazione, la gestione e la rendicontazione delle spese pubbliche valorizza la variabile temporale nell'impiego delle risorse acquisite (Sez. autonomie, deliberazione n. 4/2015), ponendo l'attenzione sulla sostenibilità della gestione necessaria ad assicurare gli equilibri finanziari del bilancio.

---

(3) Cfr., da ultimo, sul ruolo della RS nell'ambito delle politiche di bilancio Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, Rapporto di coordinamento della finanza pubblica 2018, 12 luglio 2018, pagg. 159 e segg. La Sezione centrale di controllo sulla gestione, con deliberazione n. 23/G/2014, ha approvato la relazione su «Gli interventi di riduzione degli assetti organizzativi e delle dotazioni organiche delle amministrazioni dello Stato» relativa a 16 ministeri. Numerose Sezioni di controllo, pur fuori dallo schema di cui all'art. 6 decreto-legge n. 174/2012, hanno fornito il loro contributo con approfondite indagini in materia di Rs. Cfr. Sezione di controllo per la Regione Siciliana, deliberazioni n. 417/2013, in materia di partecipate della Regione siciliana, e n. 402/2013, recante una specifica indagine sulle partecipate delle province e dei comuni capoluogo della regione; Sezione regionale di controllo per il Lazio, in tema di sanità, Relazione di accompagnamento alla decisione di parifica per l'esercizio finanziario 2013-vol. II, par. 7.2.

(4) Come nella ripartizione illustrata in precedenza le risorse sono assegnate agli enti in base a quote percentuali che s'incrementano di anno in anno: 20% nel 2015, 30% nel 2016, 40% nel 2017, 55% nel 2018, e così via.

Tale aspetto è stato più volte ribadito anche dalla giurisprudenza costituzionale che ha indicato concretamente, quale metodo di gestione volto ad assicurare il permanere degli equilibri di bilancio, il rispetto dei principi contabili mediante un coinvolgimento di tutti i responsabili affinché le amministrazioni pubbliche territoriali possano dotarsi di strumenti di programmazione e di rendicontazione che siano fedelmente rappresentativi della loro situazione economico-finanziaria e pienamente rispettosi dei canoni della sana gestione finanziaria e contabile tutelati dal novellato art. 97 della Costituzione.

L'ente locale, quale sistema organico che organizza gli apparati amministrativi a cui sono intestate le prerogative gestionale per attuare le attività necessarie all'erogazione dei servizi, deve formulare le linee programmatiche tenendo conto anche delle risultanze del controllo di gestione. Questo, infatti, comprende una serie di operazioni attraverso le quali i responsabili dei servizi verificano continuamente il perseguimento degli obiettivi, assegnati preventivamente, impiegando le risorse con criteri di economicità.

Funzionalmente la RS collegata alla compilazione dei questionari deve essenzialmente rientrare, per affinità di materia e per la natura delle informazioni che utilizza, nella competenza del responsabile del controllo di gestione di ciascun ente locale. In tal senso, le note metodologiche di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 23 luglio 2014 precisano che il «... controllo di gestione ha la finalità di assicurare il coordinamento dei processi di pianificazione, approvvigionamento, gestione contabile e controllo delle risorse economiche e finanziarie dell'Ente».

La valenza della funzione di coordinamento risulta ancora più pregnante con riferimento alla particolare complessità di un ente locale dovuta al suo spiccato polimorfismo funzionale e organizzativo, ai frequenti mutamenti delle competenze attribuite ovvero delle risorse assegnate dalla legislazione nazionale e alle pressanti dinamiche dei contesti (direttamente) governati.

Il sistema informativo Opencivitas, combinato, a monte, con un sistema di controllo e, a valle, con una sana gestione finanziaria, può sostenere i processi di cambiamento culturale ed organizzativo indispensabili per adottare effettive misure di RS, pur mantenendo un adeguato livello di prestazione dei servizi resi alla comunità.

In definitiva, anche secondo i già delineati indirizzi interpretativi della Corte costituzionale il complessivo quadro normativo orienta la verifica dell'attuazione delle misure di razionalizzazione della spesa degli enti locali, da una parte, verso il riscontro dell'ottemperanza alla normativa innanzi citata sul suo contenimento, e, dall'altra, verso la valutazione dell'adeguatezza tra le risorse impiegate ed i risultati conseguiti, come presupposto per la sostenibilità e gli equilibri dei bilanci.

Da ciò consegue che, al tradizionale controllo di legittimità-regolarità contabile, occorre affiancare strumenti di verifica che consentano di svolgere un vero e proprio «controllo sulla gestione» dell'ente, avvalendosi di indicatori complessi in grado di cogliere i rapporti tra *input*-risorse finanziarie e *output*-livello dei servizi.

Con riferimento agli indicatori citati, l'apposito Gruppo di lavoro istituito presso la Sezione delle autonomie ha ritenuto di individuarne una utile fonte nella banca dati Opencivitas (gestita dalla Sose s.p.a., partecipata del Ministero dell'economia e delle finanze) che - occorre sottolineare - rende pubblici ai cittadini e agli enti stessi, per ciascun comune delle Regioni a statuto ordinario, i c.d. «fabbisogni *standard*», calcolati come le risorse finanziare ottimali in grado di finanziarie le funzioni e i servizi fondamentali intestati agli enti.

Tale calcolo richiede la raccolta di numerosi dati forniti dagli Enti stessi(5), oltre all'analisi delle caratteristiche territoriali e socio-demografiche dei territori, consentendo, tra l'altro, l'elaborazione di un indicatore riguardante i servizi resi, definito «livello quantitativo delle prestazioni», che approssima, in via conoscitiva, la funzione che sarà svolta dai livelli essenziali delle prestazioni (cc.dd. «LEP» *ex* art. 117, lettera *m)*, della Costituzione), una volta che saranno individuati dal legislatore.

Attualmente la banca dati Opencivitas, quindi, è in grado di fornire, con riferimento a ciascun comune e per alcuni servizi, un confronto tra spesa storica e fabbisogno *standard*, da un lato, e tra livello effettivo delle prestazioni rese (a fronte della spesa storica sostenuta) e livello quantitativo delle prestazioni, dall'altro. In tal senso, Opencivitas non è solo un portale d'accesso alle informazioni degli enti locali, ma si profila anche come un'iniziativa che promuove la trasparenza e l'accessibilità alle informazioni sulla gestione delle risorse pubbliche. In pratica gli enti locali che intendono utilizzare il portale, possono analizzare i risultati gestionali conseguiti nelle funzioni fondamentali ed effettuare confronti di *benchmark*, grazie ad alcuni parametri di giudizio rappresentati dagli indicatori idonei a testare l'efficienza e la qualità della spesa, in seno alle funzioni/servizi fondamentali. Grazie ad indicatori come l'efficacia, l'efficienza, la spesa *pro capite* e il peso del personale, gli enti locali sono messi in grado di conoscere il rapporto tra costi e risultati, nonché di misurare i vantaggi che nascono dal ricorso ai fabbisogni *standard* rispetto alla spesa storica.

(5) Attraverso un questionario predisposto dalla Sose.

I valori assunti da questi due indicatori collocano graficamente ciascun comune in una matrice divisa in quattro settori che, attribuendo sostanzialmente un *rating*, individuano, rispettivamente, quattro classi di enti: quelli con spesa storica maggiore del fabbisogno e prestazioni inferiori allo *standard* (inefficienti); quelli con spesa storica inferiore al fabbisogno e prestazioni inferiori allo *standard* (inefficaci); quelli con spesa storica maggiore del fabbisogno e prestazioni superiori allo *standard* (che possiamo definire efficaci in *deficit*); quelli con spesa storica inferiore al fabbisogno e prestazioni superiori allo *standard* (efficienti). La banca dati consente, inoltre, grazie ad una sezione apposita, di calibrare la valutazione effettuata sul singolo comune attraverso il confronto, anche interregionale, con altri enti aventi caratteristiche simili.

Si tratta, in definitiva, di strumenti che, partendo dai profili finanziari, sono in grado di connettere questi, in via sintetica, con le capacità gestionali degli enti, prospettando all'operatore eventuali linee istruttorie per indagare le cause all'origine della mancata sostenibilità dei bilanci degli enti stessi.

Nella realtà odierna l'approccio metodologico consentito dai fabbisogni *standard* è considerato come una buona pratica sia con riguardo alla progettazione dei sistemi di finanziamento dei governi locali, ma anche, come fin qui prospettato, per la definizione di un controllo innovativo sulla gestione e sulla stabilità finanziaria degli enti stessi.

3. Le metodologie della Sezione delle autonomie *ex* art. 6, comma 3, del decreto-legge n. 174/2012: il questionario normativo e le risultanze in termini di qualità della spesa nella banca dati Opencivitas.

Come si è già anticipato, il contenuto della disposizione di cui all'art. 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 finisce per orientare l'elaborazione delle metodologie previste dalla norma impostandola sulla base di verifiche aventi, da una parte, per parametro le norme vigenti in tema di contenimento della spesa e di perseguimento degli equilibri di bilancio, secondo il criterio della salute finanziaria, e, sotto altro profilo, anche la valutazione degli indicatori gestionali di efficienza e qualità della spesa.

L'ambito d'indagine, pertanto, viene articolato in due settori.

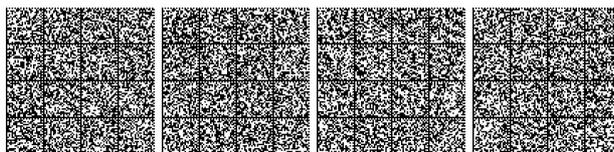
Il primo è volto alla verifica degli adempimenti normativi a fronte delle norme di contenimento della spesa, attraverso lo strumento consolidato del questionario normativo, nelle forme già adottate per i controlli di cui all'art. 1, comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266(6).

Il secondo, invece, attraverso l'analisi dei dati disponibili sulla banca dati Opencivitas, è finalizzato alla valutazione dell'efficacia e della qualità della spesa, alla luce degli indicatori di spesa e gestionali descritti al paragrafo precedente, nonché delle analisi dei trend di spesa e del *benchmarking* tra enti.

Più dettagliatamente, il questionario indirizza le verifiche in tre direzioni corrispondenti alla tre sezioni nel quale è suddiviso.

Nella prima sono contenuti i quesiti relativi agli adempimenti giuridici in tema di RS, cui gli enti sono tenuti a fornire puntuale risposta In particolare, le prime domande (sezione I da 1.1 a 1.24) sono state finalizzate ad evidenziare la razionalizzazione della spesa e il conseguimento dei risparmi, in quanto imputabili al ricorso ai soggetti aggregatori, con particolare riguardo ai casi di utilizzo delle convenzioni Consip, ovvero al Mepa o ad altri mercati elettronici. Le domande immediatamente successive (sezione II da 2.1 a 2.27) pongono l'attenzione sul rispetto della riduzione percentuale di talune tipologie di spesa, con fissazioni di limiti di importo e deroghe agli stessi che si rinvengono nelle relative norme (dal decreto-legge n. 78/2010 al decreto-legge n. 50/2017).

La terza sezione (quesiti da 3.1 a 3.12) è, invece, volta a riscontrare l'implementazione di eventuali misure gestionali adottate dall'ente che può ricorrervi ogni qual volta versi in circostanze di criticità tali da porre a repentaglio la propria sana gestione. Fanno parte di questa sezione gli ultimi quesiti i quali afferiscono a scelte discrezionali che attestano il libero ricorso a interventi improntati al contenimento della spesa.

(6) Al riguardo si evidenzia che precedentemente una sezione concernente il contenimento della spesa è stata espunta dai questionari dei controlli citati. Solo relativamente all'esercizio 2014, le relative linee guida sul rendiconto degli enti locali hanno previsto una sezione dedicata al contenimento delle spese, con 13 appositi quesiti.

L'ambito istruttorio relativo alla valutazione dell'efficacia e della efficienza della spesa si avvale, come riferito, delle rilevazioni e delle elaborazioni svolte dalla Sose e pubblicate sulla banca dati Opencivitas (accessibile a qualsiasi utente all'indirizzo https://www.opencivitas.it) con riferimento ai comuni, alle province e alle città metropolitane delle regioni a statuto ordinario. Gli ultimi dati disponibili, ad oggi, sono relativi agli esercizi 2016. Al riguardo la società Sose intende migliorare la tempestività della pubblicazione dei risultati, i quali tuttavia, avendo come fonte i rendiconti degli enti e richiedendo successive complesse elaborazioni con elementi extracontabili, anche a regime presenteranno uno scarto temporale maggiore rispetto alla disponibilità dei dati di consuntivo.

In particolare, la banca dati offre informazioni relative alla spesa relativa alle funzioni e ai servizi «amministrazione», «polizia locale», «istruzione», «viabilità e territorio», «rifiuti», «sociale», «asili nido», nonché alla spesa relativa al totale delle funzioni/servizi.

Le elaborazioni consultabili su Opencivitas sono complessivamente quattro e sono denominate sinteticamente «Cerca», «Naviga», «Confronta» e «Analisi della *performance*».

Benché tutte le informazioni contenute nella banca dati rivestano particolare interesse e offrano dati, notizie e spunti per una valutazione sulla qualità della spesa e, indirettamente, sulle capacità gestionali dell'ente, tuttavia si ritiene che, quali strumenti istruttori, siano particolarmente idonee agli scopi perseguiti, le consultazioni riferite alle pagine «Analisi della *performance*» e «Confronta», che possono pertanto trovare ingresso, quale parametro uniforme di controllo, all'interno delle presenti metodologie.

L'illustrazione delle prime due pagine, sinteticamente indicate come «Cerca» e «Naviga», è invece contenuta nell'allegata nota metodologica che fornisce, oltre alle indicazioni per la compilazione e l'invio del questionario, anche ogni nozione utile alla consultazione del portale Opencivitas.

La pagina denominata «Confronta», consente di raffrontare, con riferimento al totale e alle singole funzioni, fino a quattro enti che possono essere scelti sulla base della dimensione demografica (il cui dato viene visualizzato), attraverso gli indicatori della «spesa storica», dei «fabbisogni *standard*», e della differenza, in valore assoluto e in percentuale, tra queste due grandezze, nonché del livello della spesa e dei servizi, resi attraverso graficamente con simboli (rispettivamente dell'euro e delle stelle) in una scala da 0 a 10. È possibile, per altro, tener conto, ai fini del confronto, di eventuali informazioni non disponibili per l'ente prescelto, ad esempio relative a «servizi non valutabili» o «servizi con spesa storica non valutabile».

La scelta di consultazione denominata «Analisi della *performance*» colloca l'ente(7) (o gli enti) oggetto di valutazione in un grafico, le cui coordinate sono rappresentate dal livello della spesa e dal livello dei servizi erogati, suddiviso in quattro quadranti che corrispondo a quattro diverse situazioni possibili: *a)* i comuni collocati nella parte del grafico in basso a destra che «sostengono una spesa storica superiore al fabbisogno *standard* ed erogano servizi in misura minore rispetto ai servizi mediamente offerti dai comuni della stessa fascia di popolazione» (che possiamo definire inefficienti); *b)* in alto a sinistra si collocano i comuni che «una spesa storica inferiore al fabbisogno *standard* e un livello dei servizi erogato superiore rispetto alla media dei comuni della stessa fascia di popolazione» (che possiamo definire efficienti); *c)* in basso a sinistra i comuni che «sostengono una spesa storica inferiore al fabbisogno *standard* ed erogano servizi in misura minore rispetto ai servizi mediamente offerti dai comuni della stessa fascia di popolazione» (che possiamo definire inefficaci); *d)* in alto a destra, i comuni che «registrano una spesa storica superiore al fabbisogno *standard* e un livello dei servizi erogato superiore rispetto alla media dei comuni della stessa fascia di popolazione.» (che possiamo definire efficaci in deficit).

Le coppie di situazioni *a)* - *b)* e *c)* - *d)* possono, dunque, definirsi sostanzialmente opposte.

Tale collocazione grafica, pertanto, visualizza chiaramente, come anticipato, una sorta di valutazione di *rating* attribuita a ciascun ente.

In un contesto di rinnovata programmazione del controllo, le metodologie esaminate e preordinate all'esame di sana gestione, valorizzano la semplificazione e l'alleggerimento delle istruttorie, che sono poi criteri di indirizzo che la Sezione delle autonomie assume per prassi, ottimizzando l'utilizzo delle banche dati esistenti presso la stessa Corte o altre Amministrazioni.

(7) Nel sito si specifica che i comuni «sono visualizzati solo se valutabili in termini di spesa e di servizi erogati».

4. Le verifiche delle Sezioni regionali.

Il comma 3 dell'art. 6 del decreto-legge n. 174/2012 stabilisce che le «Sezioni regionali effettuano i controlli in base alle metodologie suddette anche tenendo conto degli esiti dell'attività ispettiva e, in presenza di criticità della gestione, assegnano alle amministrazioni interessate un termine, non superiore a trenta giorni, per l'adozione delle necessarie misure correttive dirette a rimuovere le criticità gestionali evidenziate e vigilano sull'attuazione delle misure correttive adottate».

In un primo approccio sperimentale qualora non sia possibile procedere prendendo in considerazione tutti gli enti di competenza, le Sezioni regionali dovranno preliminarmente individuare gli enti da verificare.

A tal fine, tenuto conto che, soprattutto per la parte terza del questionario, rappresenteranno interfaccia delle Sezioni regionali di controllo i responsabili del controllo di gestione dei singoli enti, si suggerisce di selezionare gli stessi tenendo conto in questa fase iniziale di quelli con popolazione residente più numerosa nella regione che, essendo più strutturati dal punto di vista organizzativo, dovrebbero aver già maturato significative e consolidate esperienze in materia di controllo di gestione.

Detto criterio di scelta potrà essere combinato con quello basato sullo «stato di salute finanziaria» dell'ente, quale emerge dai risultati dei riscontri di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. In questa sede l'analisi coincide con l'individuazione delle criticità gestionali, o, per così dire, dei possibili «punti di pressione» economico-finanziari che finiscono per gravare sui saldi di bilancio.

Con riferimento agli enti così individuati, la Sezione regionale analizza, da un lato, le risultanze del questionario, e, dall'altro, le informazioni gestionali e di *benchmarking* desunte, rispettivamente, dalle pagine «Analisi della *performance*» e «Confronta» relative alle caratteristiche della spesa sostenuta e ai risultati conseguiti dall'ente, quali si desumono dalle informazioni presenti in Opencivitas.

I dati emersi dall'analisi gestionale, congiuntamente agli esiti della verifica sugli adempimenti normativi in tema di contenimento della spesa e alle risultanze dei controlli sulla salute finanziaria, consentiranno quindi di effettuare una valutazione istruttoria a tutto tondo sia sulla sana gestione, sia sulla effettiva sostenibilità finanziaria del bilancio e degli equilibri dell'ente esaminato.

Ne consegue, pertanto, la natura composita delle presenti metodologie che riflette la stessa natura differenziata dei controlli sulla razionalizzazione della spesa. Tali controlli, infatti, uniscono alle verifiche di legittimità e regolarità contabile (concernenti gli adempimenti normativi indagati, in particolare, con la prima sezione del questionario) le valutazioni più specificamente incentrate sulla sana gestione le quali poi esitano in una vigilanza che, anche attraverso la comparazione, ha la precipua funzione di indurre l'ente in direzione dell'autocorrezione, sollecitando, peraltro, la selezione e l'adozione delle scelte di spesa più idonee ad assicurare, al contempo, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità delle gestioni, a garanzia degli equilibri di bilancio e senza sacrificio delle prestazione rese.

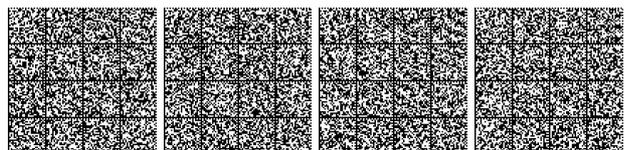
Le Sezioni regionali, pertanto, all'esito di tale controllo (si raccomanda l'esatto utilizzo della codificazione delle delibere alla banca dati deliberazioni - VSGO - Verifiche e referti sulla revisione della spesa art. 6, comma 3, decreto-legge n. 174/2012), da un lato accertano le irregolarità contabili, dall'altro evidenziano le criticità gestionali, e, ai sensi del comma 3 dell'art. 6 citato, assegnando all'ente un termine non superiore a trenta giorni per l'adozione delle necessarie misure correttive dirette a rimuovere quanto rilevato dalla Sezione, e invitando l'ente a dar conto delle iniziative intraprese in modo da consentire all'organo di controllo esterno la vigilanza sull'attuazione delle stesse.

A chiusura di tale ciclo di verifiche, infine, la stessa disposizione in commento prevede un referto «monotematico» al Parlamento che deve essere predisposto dalla Sezione delle autonomie sulla base degli esiti dei controlli effettuati. A tal fine va rappresentata l'esigenza che il campione di enti da verificare da parte delle Sezioni regionali sia determinato statisticamente in modo significativo per consentire a questa Sezione di poter conseguenzialmente riferire al Parlamento con base informativa di qualità.

Da ultimo si segnala come le presenti metodologie, pur destinate alle Sezioni regionali delle Regioni a statuto ordinario, potranno essere di ausilio anche per le attività delle Sezioni regionali di controllo delle regioni a statuto speciale e delle province autonome che potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili.

METODOLOGIE PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 6, COMMA 3, D.L. 10 OTTOBRE 2012, N. 174 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALL'ART. 1, COMMA 1 DELLA LEGGE 7 DICEMBRE 2012, N. 213.

QUESTIONARIO

Istruzioni per la compilazione e l'invio dello schema di relazione per l'anno 2017
1. Una volta scaricato dal sistema "Con.Te.", il file contenente la relazione-questionario dovrà essere **rinominato** nel seguente modo: REGIONE_SIGLA PROVINCIA_ENTE_Controlli_Interni_2017 (es. LAZIO_RM_TIVOLI_Controlli_Interni_2017).
2. Nella sezione dedicata all'**anagrafica ente** della pagina 1 ("Sistema dei controlli interni"), occorre solo inserire, scegliendolo dall'elenco, il CODICE ISTAT (le celle REGIONE, PROVINCIA (SIGLA), DENOMINAZIONE ENTE, verranno automaticamente valorizzate).
3. Lo schema di relazione dovrà essere **compilato integralmente** in tutte le sue parti, valorizzando ciascuna delle celle editabili (gialle) o con menù a tendina (azzurre).
4. L'opzione **"nd"** (nessuna dichiarazione) potrà essere utilizzata nel caso in cui, non si disponga delle informazioni necessarie per rispondere correttamente alla domanda; l'opzione **"Non ricorre la fattispecie"** andrà invece utilizzata per segnalare che l'oggetto della domanda non è pertinente alle competenze o alle caratteristiche gestionali dell'ente; non è prevista la possibilità di lasciare vuote le celle di risposta.
5. Utilizzare la **sezione "Note"**, presente in fondo al questionario, per integrare la risposte fornite (**ma non a sostituirle)** on elementi informativi aggiuntivi, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti, necessari a rappresentare situazioni peculiari o ad esplicitare osservazioni ritenute comunque utili.
6. Ultimata la compilazione dello schema di relazione, il file dovrà essere **trasmesso** alla Sezione regionale territorialmente competente e alla Sezione delle autonomie utilizzando la funzione "Invio da EETT" presente nel menu "Documenti" del sistema "Con.Te."
7. **AVVERTENZA: Utilizzare solo ed esclusivamente il file nel formato originale** (pubblicato sul sito della Corte dei conti) senza apportarvi alcuna modifica e senza riprodurre il documento con azioni di copia/incolla; **procedere al salvataggio nello stesso formato; non inviare il file in formato immagine o pdf**. N. B. *L'integrità del file ne garantisce il riversamento delle informazioni in un database, possibilità che verrebbe compromessa nel caso in cui venissero apportate modifiche o rimozioni di protezioni. Si raccomanda, pertanto, di compilare le sole celle editabili e con menù a tendina, seguendo le indicazioni e le avvertenze previste.*

ANAGRAFICA ENTE

CODICE ISTAT	001090
REGIONE	#N/D
PROVINCIA (SIGLA)	#N/D
DENOMINAZIONE ENTE	#N/D
TIPOLOGIA ENTE	#N/D

SEZ. 1

Adempimenti normativi obbligatori relativi alla disciplina dei contratti

1.1 L'Ente che sia stazione appaltante (in possesso della necessaria qualificazione, di cui all'art. 38, d.lgs. n. 50/2016 e smi) ha concluso contratti mediante l'autonomo utilizzo degli strumenti telematici di negoziazione, messi a disposizione da centrali di committenza appositamente qualificate? (art. 37, co. 2, d.lgs.n.50/2016 e s.m.i.)

1.2 In caso di risposta positiva, specificare in quanti casi ciò sia percentualmente avvenuto:

Anno 2017

Anno 2018

1.3 L'Ente che sia stazione appaltante non capoluogo di provincia, indichi se nel contrarre abbia utilizzato una delle seguenti modalità (art.37, co. 4 d.lgs. n. 50/2016) (in caso affermativo si affianchi a ciascuna di esse la percentuale del ricorso):

a) Centrale di committenza qualificata:

Anno 2017

Anno 2018

b) Consip o altro soggetto aggregatore (per le categorie merceologiche di cui al DPCM 24.12.2015 e DPCM 11.07.2018):

Anno 2017

Anno 2018:

c) Unioni di comuni costituiti e qualificati come centrali di committenza, ovvero associandosi o consorziandosi nelle forme previste dall'ordinamento:

Anno 2017

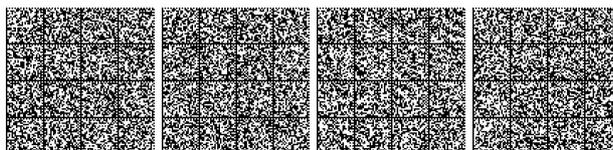
Anno 2018

1.4 L'Ente in quanto centrale di committenza (art. 37, co.7, d.lgs. n. 50/2016),

a) ha aggiudicato appalti, stipulato ed eseguito contratti per conto delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori:

- Anno 2017
- Anno 2018

b) ha stipulato accordi quadro ai quali le stazioni appaltanti qualificate possono ricorrere per l'aggiudicazione dei propri appalti:

- Anno 2017
- Anno 2018

c) ha gestito sistemi dinamici di acquisizione e mercati elettronici

- Anno 2017
- Anno 2018

1.5 In caso di risposta affermativa alle domande di cui ai punti 1.2, 1.3 e 1.4 specificare se la scelta tra gli strumenti indicati ha comportato risparmi per l'ente.

1.6 Indicare l'entità di risparmio complessivo conosciuto o stimato

1.7 L'Ente ha stipulato contratti di valore superiore alla soglia comunitaria?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.8 In caso di risposta positiva, l'Ente ha fatto ricorso alle convenzioni quadro predisposte da Consip (art. 1, co. 449, l. n. 296/2006)

- Anno 2017
- Anno 2018

1.9 In caso di risposta positiva, ha utilizzato i parametri di prezzo qualità, quali limiti massimi per la stipulazione dei contratti (art.26, c0.3 l.n.488/1999)

- Anno 2017
- Anno 2018

1.10 L'Ente ha fatto ricorso agli strumenti messi a disposizione da Consip Spa, dal MEPA o da altri soggetti aggregatori di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 9, d.l. 66/2014?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.11 In caso di risposta affermativa indicare la percentuale degli acquisti effettuati mediante i predetti strumenti rispetto al totale della spesa per l'acquisto di beni e servizi (art. 1, co. 450, l. n. 296/2006 come modificato dall'art. 7, cc. 1 e 2, d.l. n. 52/2012 conv. dalla l. n.94/2012):

• Consip Spa	2017	%	2018	%
• MEPA	2017	%	2018	%
• Altri soggetti aggregatori di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 9 del d.l. 66/2014	2017	%	2018	%

1.12 L'Ente, in caso si avvalga di una centrale di committenza o dell'elenco dei soggetti aggregatori di cui all'art. 9, cc .1 e 2, d.l. n. 66/2014 conv. dalla l. n. 89/2014, ha stipulato le convenzioni di acquisto di beni e servizi di cui all'art.26, co.1, n. 488/1999?

1.13 In caso di risposta positiva si prega di fornire elementi di dettaglio

1.14 L'Ente ha stipulato contratti per i quali si sia verificato che i parametri delle convenzioni stipulate da CONSIP successivamente alla stesura del contratto, siano risultati migliorativi rispetto a quelli pattuiti (art. 1, co. 13, d.l. n. 95/2012 conv. dalla l. n. 135/2012)?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.15 In caso di risposta affermativa ha sollecitato una riconsiderazione del contenuto del contratto ed ottenuto una modifica dello stesso

- Anno 2017
- Anno 2018

1.16 In caso di mancato consenso alla modifica è stato esercitato il diritto di recesso?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.17 In caso di mancato esercizio del diritto di recesso di cui al punto precedente, l'amministrazione ha provveduto alle prescritte comunicazioni alla Corte dei conti entro il 30 giugno di ogni anno (art. 1, co. 13, d.l. n. 95/2012 conv. dalla l. n. 145/2012)?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.18 In caso di risposta negativa si prega di fornire elementi di dettaglio

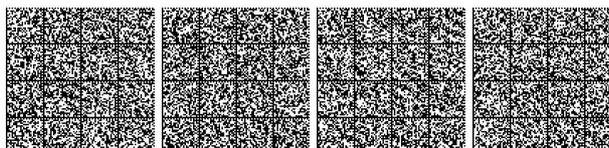
1.19 L'Ente, normalmente obbligato ad approvvigionarsi attraverso convenzioni Consip o di centrali di committenza o di soggetti aggregatori, ha proceduto ad acquisti autonomi?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.20 In caso di risposta positiva, ha osservato i presupposti di cui all'art. 1, co. 510, l. 208/2015, sia per l'inidoneità del bene o del servizio in convenzione a soddisfare lo specifico bisogno, sia con riferimento alla previa, apposita e motivata autorizzazione del vertice amministrativo?

1.21 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

1.22 L'Ente ha utilizzato la facoltà di non aderire alla convenzione Consip o delle centrali di committenza regionali?

- Anno 2017
- Anno 2018

1.23 In caso di risposta affermativa è stata rispettata la condizione che gli approvvigionamenti siano effettuati da altre centrali di committenza, ovvero siano frutto di procedure ad evidenza pubblica che prevedano corrispettivi inferiori di almeno il 10% (3% in caso di carburanti, energia elettrica, gas e combustibile) rispetto ai migliori corrispettivi indicati nelle convenzioni e accordi quadro messi a disposizione da Consip e dalle centrali di committenza regionali (art. 1, co. 494, l. n. 208/2015)?

- Anno 2017

- Anno 2018

1.24 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

SEZ. 2

Adempimenti normativi obbligatori relativi alle riduzioni di spesa

2.1 L'Ente ha adottato le misure di contenimento della spesa, conformandosi alle riduzioni di importi annuali puntualmente determinati dai relativi decreti del Ministero dell'Interno (art. 47, co. 2, d.l. n. 66/2014 conv. dalla l. n. 89/2014)?

- Anno 2017
- Anno 2018

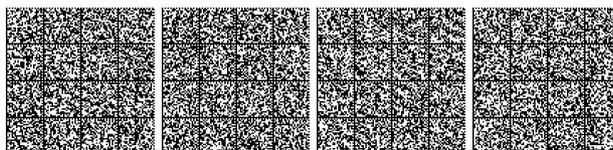
2.2 L'Ente, per conseguire i risparmi di spesa corrente di cui al comma 5 dell'articolo 47 di cui sopra, ha:

- rimodulato le riduzioni della spesa
- adottato misure alternative

2.3 L'Ente, avendo fatto ricorso agli strumenti di acquisto messi a disposizione da Consip o altri soggetti aggregatori, in misura inferiore al valore mediano, è stato assoggettato ad un incremento del 5% della riduzione di spesa (art. 47, co. 9, d.l. n. 66/2014 conv. dalla l. n. 89/2014)?

- Anno 2017
- Anno 2018

2.4 Raffrontati gli importi determinati dall'applicazione dell'art. 47, co. 9, d. l. 66/2014, convertito dalla l. n. 89/2014, indicare gli eventuali risparmi di spesa effettivamente conseguiti, specificando accanto a ciascuna delle voci sotto elencate le riduzioni ottenute.

a) Riduzione della spesa per acquisto di beni e servizi	- Anno 2017	
	- Anno 2018	
b) Riduzione della spesa per autovetture	- Anno 2017	
	- Anno 2018	
c) Riduzione della spesa per incarichi di consulenza, studio e ricerca e per collaborazioni coordinate, continuative	- Anno 2017	
	- Anno 2018	

Sez. 2

2.5 L'Ente che non abbia rispettato gli obblighi di cui all''art.21 bis del d.l.n.50/2017, ha mantenuto l'obbligo di contenimento delle spese sottostanti, nel rispetto dei limiti di riduzione indicati e rimanendo comunque rimodulabili per voci, in seno ai saldi complessivi di finanza pubblica (art.6, co. da 7 a 9, nonché da 12 a 13 del d. l. 31 maggio 2010 n.78 convertito dalla l.30 luglio 2010 n.122)?

- Anno 2017
- Anno 2018

Tipologia di spesa	Rendiconto 2009 (Impegni)	Riduzione disposta	Limite di spesa	Rendiconto 2018	Rendiconto 2017
Relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e	co. 8	80%			
Sponsorizzazioni	co. 9	100%			
Missioni	co. 12	50%			
Formazione	co. 13	50%			
Studi e consulenze *	co. 7	80%			

2.6 L'Ente ha escluso i compensi per gli incarichi indicati dall'art.53, co.6 del d.lgs. n.165/2001 e, in luogo del rimborso tramite gettoni di presenza delle spese sostenute, ha previsto l'importo non superabile di 30 euro a seduta giornaliera? (art.6, co.2, d.l. 31 maggio 2010 n. 78 conv. dalla l. n. 122/2010)

- Anno 2017
- Anno 2018

2.7 In caso di risposta negativa fornire chiarimenti al riguardo

2.8 È stato rispettato il divieto di conferire incarichi di studio, ricerca e consulenza, nonché di stipulare contratti di collaborazione coordinata e continuativa, qualora la spesa complessiva sostenuta nell'anno per tali incarichi sia superiore alla spesa di personale dell'amministrazione che conferisce l'incarico, nella misura del 4,2% se si tratti di spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni e all'1,4%, nell'anno per le amministrazioni con spesa di personale inferiore a 5 milioni (art. 14, co. 1 e 2, d.l. 66/2014 conv. dalla l. n. 89/2014)?

- Anno 2017
- Anno 2018

2.9 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti al riguardo

2.10 L'Ente ha ridotto al 20%, rispetto al 2009, le spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza (art.6, co.8 d.l.n.78/2010 conv. dalla l. n. 122/2010)?

- Anno 2017
- Anno 2018

Sez. 2

2.11 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

2.12 L'Ente ha ridotto al 50% rispetto al 2009 la spesa sostenuta per missioni (art. 6, co. 12 d.l. n. 78/2010 conv. dalla l. n. 122/2010)?

- Anno 2017
- Anno 2018

2.13 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

2.14 L'Ente ha rispettato il c.d. limite "taglia carta", ovvero ridotto del 50% rispetto al 2007 la spesa per la stampa delle relazioni e di ogni altra pubblicazione prevista da leggi e regolamenti e distribuita gratuitamente o inviata ad altre amministrazioni (art. 27, co. 1, d.l. n. 112/2008 conv. dalla l. n. 113/2008)?

- Anno 2017
- Anno 2018

2.15 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

2.16 L'Ente ha ottemperato al divieto di stipulare contratti di co.co.co (art.7, co.5 bis, d.lgs. n. 165/2001?

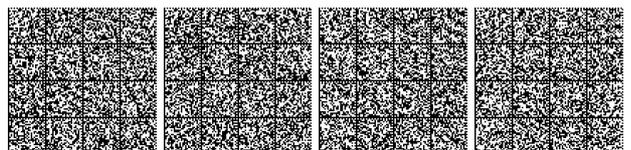
- Anno 2017
- Anno 2018

2.17 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

2.18 L'Ente ha ottemperato al divieto di disporre spese per sponsorizzazioni (art.6, co.9, d.l. n. 78/2010 conv. dalla l. n. 122/2010)?

- Anno 2017
- Anno 2018

2.19 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti:

Sez. 2

2.20 L'Ente si è avvalso di personale a tempo determinato o con convenzione o co.co.co, oltre che per contratti di formazione lavoro, somministrazione lavoro, lavoro accessorio e altri rapporti formativi (art.9, co. 28, d.l. n. 78/2010 conv. dalla l. n. 122/2010 come, da ultimo, modificato dall'art. 11, co.4 bis, l.n.114/2014)?

- Anno 2017
- Anno 2018

2.21 In caso di risposta affermativa è stato rispettato il limite del 50% della spesa sostenuta per le medesime finalità nell'anno 2009

- Anno 2017
- Anno 2018

2.22 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

2.23 L'Ente ha effettuato operazioni di acquisto di immobili (art. 12, co.1, d.l. n. 98/2011 conv. dalla l. n. 111/2011, introdotto dall'art. 1, co.138 l.228/2012)?

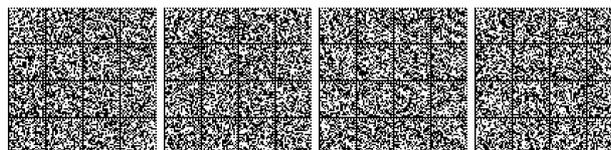
- Anno 2017
- Anno 2018

2.24 In caso di risposta affermativa ne sono state documentate l'indispensabilità e l'indilazionabilità, attestate dal responsabile del procedimento?

2.25 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti

2.26 Le indennità, i compensi, i gettoni le retribuzioni o le altre utilità, corrisposti ai componenti di organi di indirizzo, direzione e controllo, consigli d'amministrazione e organi collegiali comunque denominati e ai titolari di incarichi di qualsiasi tipo, sono stati automaticamente ridotte del 10% rispetto agli importi risultanti alla data del 30 aprile 2010 (art. 6, co. 3, d.l. n. 78/2010 e art. 13, co.1, d.l. n.244/2016, conv. dalla l. n.19/2017)?

- Anno 2017

2.27 In caso di risposta negativa si prega di fornire chiarimenti:

SEZ. 3

Adempimenti non obbligatori (e risultati conseguiti)

3.1 L'Ente ha esercitato la facoltà di ridurre l'importo di contratti in essere, o relativi ad affidamenti con intervenuta aggiudicazione, riguardanti acquisti o forniture di beni e servizi nella misura del 5% e per tutta la durata residua (art.8, co. 8, n. 66/2014 convertito dalla l. n.89/2014)?

3.2 In caso di risposta affermativa compilare la tabella che segue

Anni	N. contratti rinegoziati	Importo contrattuale	Importo negoziato	N. recessi contraenti
2014				
2015				
2016				
2017				
2018				

3.3 L'Ente ha adottato entro il 31 marzo di ogni anno, piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di riordino e ristrutturazione amministrativa, di semplificazione e digitalizzazione, di riduzione dei costi della politica, di funzionamento ecc. (art. 16, co.4, d.l. n. 98/2011 convertito dalla l n. 111/2011)?

3.4 In caso di risposta affermativa, indicare i settori di intervento e i risparmi attesi in ciascuno di essi, oltre ai risparmi totali previsti nel triennio per ciascuna annualità.

Anni	Settori di intervento	Voce di spesa	Spesa sostenuta	Obiettivi di razionalizzazione	Obiettivi finanziari (risparmi attesi)
2019					
2020					
2021					
TOTALE					

3.5 Nell'ambito della propria autonomia gestionale, l'Ente ha adottato tecniche di benchmarking, anche utilizzando le informazioni contenute nella banca dati Opencivitas, funzionali al raggiungimento degli obiettivi di revisione della spesa?

3.6 Anche attraverso le tecniche di cui alla domanda precedente, con riferimento a quali servizi/funzioni, l'Ente ha riorganizzato i processi produttivi relativi ad alcuni servizi, allo scopo di ridurne i costi, pur mantenendo inalterati gli standard di quantità e qualità, anche con riferimento a servizi svolte da società in house o comunque affidati a soggetti esterni? In caso affermativo fornire i dati relativi compilando la tabella seguente

Servizi/funzioni oggetto di intervento	Tipologia di intervento	Quantità erogate	Costi del servizio	Riduzione dei costi conseguita

3.7 Con riferimento ai servizi/funzioni di cui alla domanda precedente, l'Ente è in grado di indicare l'eventuale riduzione dei costi unitari medi? In caso affermativo fornire i dati relativi compilando la tabella seguente

Servizi/funzioni oggetto di intervento	Tipologia di intervento	Quantità erogate	Costi del servizio	Riduzione dei costi conseguita

Sez. 3

3.8 Nel corso del 2018, l'Ente ha soppresso alcuni servizi?

3.9 In caso di risposta affermativa elencare quali

3.10 L'Ente indichi quali delle seguenti voci di costo sono state oggetto di interventi di revisione e razionalizzazione della spesa ed i relativi dati di dettaglio

Voci di costo	**Spesa sostenuta 2017**	**% di risparmio stimata 2018**	**% di risparmio conseguita**
- affitti passivi;			
- assicurazioni;			
-r/c auto;			
- carburante per auto;			
- consulenze;			
- *hardware* ;			
- materiale di consumo;			
- riscaldamento delle strutture, *software* ;			
- spese di pulizia e servizi ausiliari;			
-utenze di energia elettrica e di illuminazione pubblica e degli uffici;			
-utenze telefoniche			

3.11 L'Ente che abbia proceduto alla acquisizione di lavori, beni e servizi nell'ambito delle unioni di comuni (art. 19, d.l. n. 95/2012), oppure abbia costituito un apposito accordo consortile tra i comuni medesimi, ha anche verificato un risparmio di spesa derivante dalla gestione associata di funzioni?

3.12 In caso di risposta affermativa indicare:

Attività in cui si è conseguito il risparmi	**% di risparmio conseguita**

Nota metodologica per gli Enti per la compilazione e l'invio del questionario per le metodologie di revisione e razionalizzazione della spesa 2019

1. Una volta scaricato dal sistema "Con.Te.", il file contenente il questionario dovrà essere rinominato nel seguente modo:

REGIONE_SIGLA PROVINCIA_ENTE_ Revisione_spesa_2019

(es. LAZIO_RM_TIVOLI_Revisione_spesa_2019)."

2. Nella sezione dedicata all'anagrafica Ente, occorre solo inserire, scegliendolo dall'elenco, il CODICE ISTAT (le celle REGIONE, PROVINCIA (SIGLA), DENOMINAZIONE ENTE, verranno automaticamente valorizzate).

3. Lo schema di relazione dovrà essere compilato integralmente in tutte le sue parti, valorizzando ciascuna delle celle editabili (gialle) o con menù a tendina (azzurre).

4. L'opzione "nd" (nessuna dichiarazione) potrà essere utilizzata nel caso in cui, per disfunzioni interne, non si disponga delle informazioni necessarie per rispondere correttamente alla domanda; l'opzione. "Non ricorre la fattispecie" andrà invece utilizzata per segnalare che l'oggetto della domanda non è pertinente alle competenze o alle caratteristiche gestionali dell'ente; non è prevista la possibilità di lasciare vuote le celle di risposta.

5. Tutti i quesiti si riferiscono ad atti o attività posti in essere dall'Ente nel corso del 2018 o che hanno prodotto effetti sulle attività dell'esercizio 2018.

6. Utilizzare la sezione "Note", presente in fondo al questionario, per integrare la relazione con elementi informativi aggiuntivi di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti, necessari a rappresentare situazioni peculiari o ad esplicitare osservazioni ritenute comunque utili.

7. Ultimata la compilazione dello schema di relazione, il file dovrà essere trasmesso alla Sezione regionale territorialmente competente e alla Sezione delle autonomie utilizzando la funzione "Invio da EETT" presente nel menu "Documenti" del sistema "Con.Te."

8. AVVERTENZA: Utilizzare solo ed esclusivamente il file nel formato originale (pubblicato sul sito della Corte dei conti) senza apportarvi alcuna modifica e senza riprodurre il documento con azioni di copia/incolla; procedere al salvataggio nello stesso formato; non inviare il file in formato immagine o pdf.

N. B. L'integrità del file ne garantisce il riversamento delle informazioni in un database, possibilità che verrebbe compromessa nel caso in cui venissero apportate modifiche o rimozioni di protezioni. Si raccomanda, pertanto, di compilare le sole celle editabili e con menù a tendina, seguendo le indicazioni e le avvertenze previste.

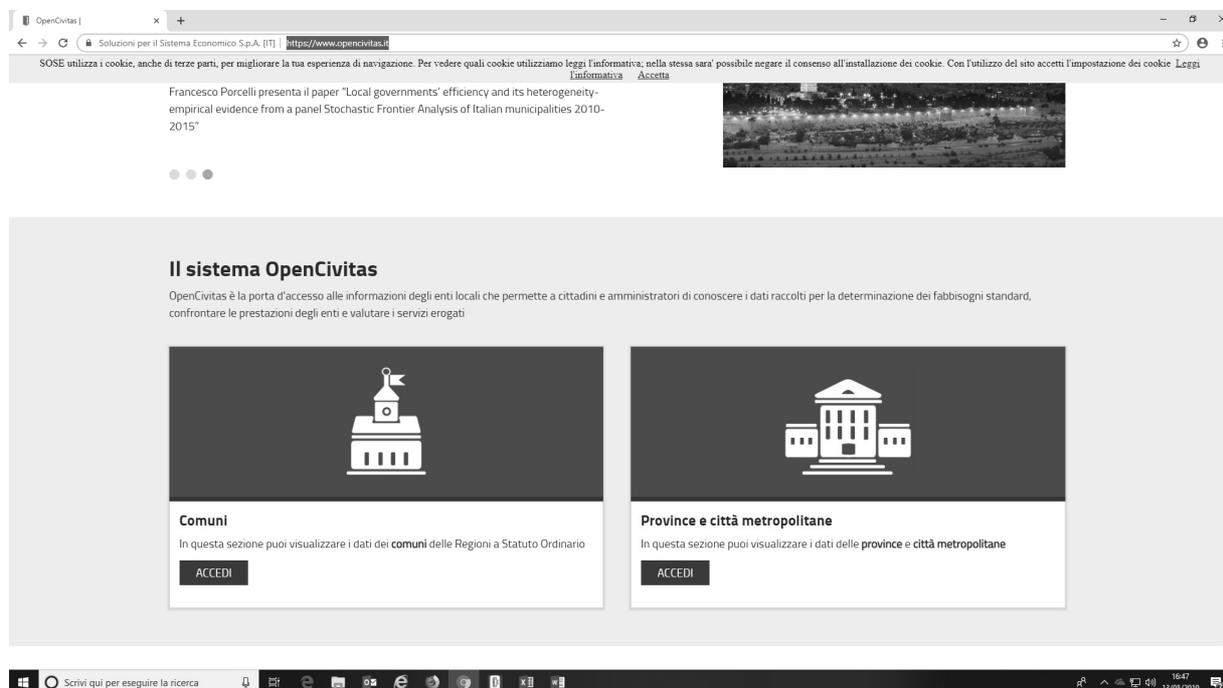
Istruzioni per le Sezioni regionali di controllo per la consultazione del portale Opencivitas

Si rammenta che il portale contiene informazioni relative ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario per le annualità 2015 – 2016.

1. Collegarsi al portale Opencivitas all'indirizzo https://www. opencivitas.it/.

La pagina iniziale, nella parte inferiore, contiene i pulsanti "Accedi" per la navigazione dei "Comuni" (a sinistra) e delle" Province e città metropolitane" (a destra).

Cliccare su "Comuni" **(cfr. Fig. 1).**

Fig. 1. Pagina iniziale Opencivitas. Scelta tipologia Enti.

2. Pagina Comuni – menu principale: comandi e funzioni disponibili, panoramica sulla spesa storica per abitante

Dalla pagina inziale, cliccando su "Comuni", si viene indirizzata a menu principale **(cfr. Fig. 2a)**.

La pagina contiene i comandi per effettuare le diverse esplorazioni disponibili, collocati in alto: "**Cerca**", "**Naviga**", "**Confronta**", "**Analisi della performance**".

Sotto ai comandi è collocata la finestra dove si dovrà inserire il Comune che si intende analizzare.

A sinistra sono presenti le icone con le funzioni che si possono consultare: "Totale funzioni"; "Amministrazione"; "Polizia locale"; "Istruzione"; "Viabilità e territorio"; "Rifiuti"; Sociale e nido". A destra è collocata una cartina dell'Italia con l'indicazione della spesa storica per abitante dei Comuni analizzati riferita al totale delle funzioni

Sotto la cartina è inserita la spesa storica per abitante per ciascuna funzione e un grafico che illustra le "Variabili determinanti della spesa standard - Totale funzioni". **(cfr. Fig. 2b - freccia rossa).**

Fig. 2a. Pagina Comuni – menu principale: comandi, finestra scelta Ente, funzioni, cartina Italia

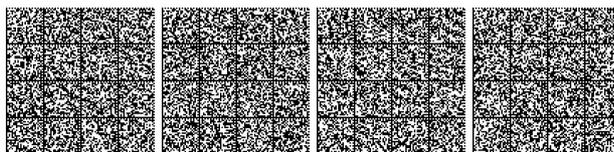
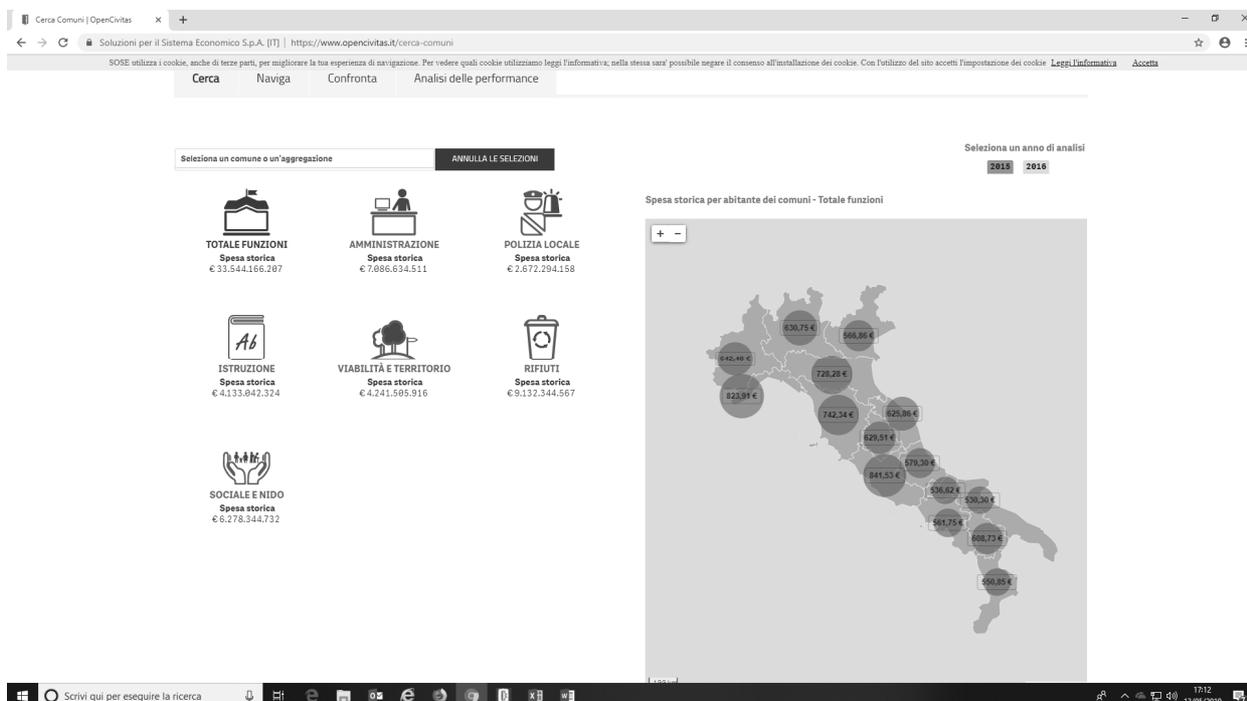
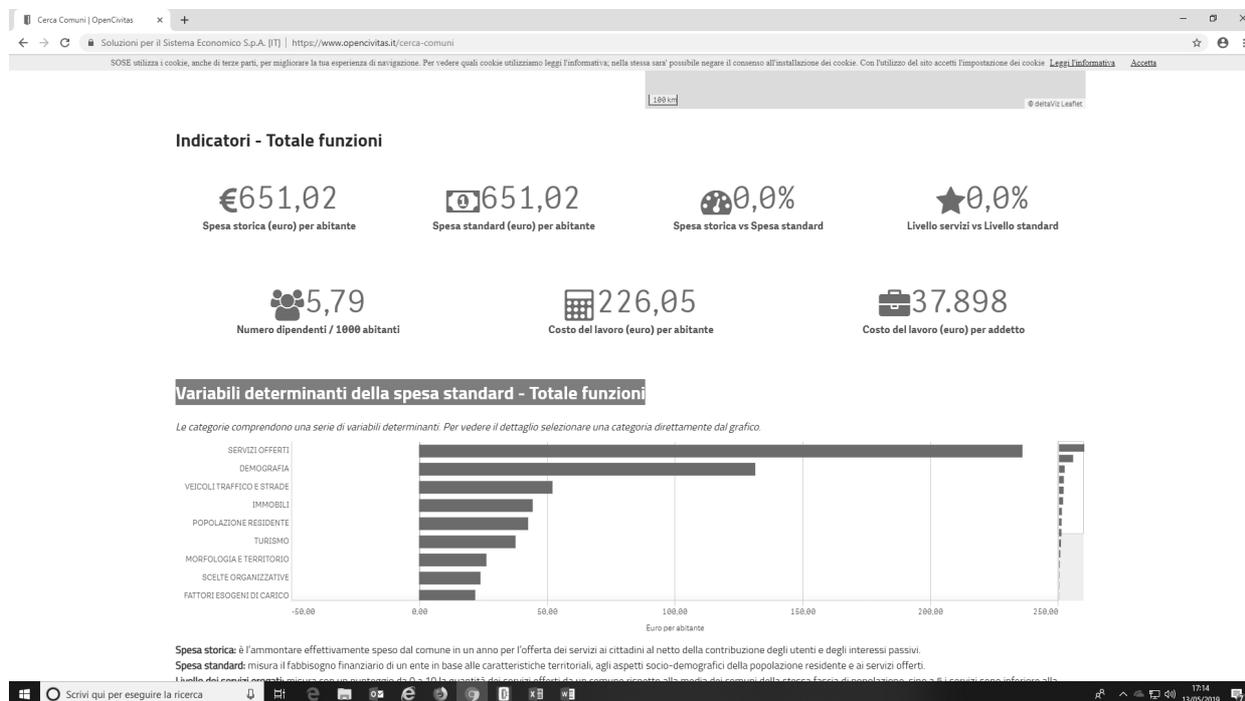



Fig. 2b. Pagina Comuni – menu principale: spesa storica per abitante per funzione, variabili spesa standard

La pagina offre anche un grafico recante le "Variabili determinanti del fabbisogno - Totale funzioni" che consente di visualizzare nel dettaglio quali fattori ("economia locale", "fattori esogeni di carico", "morfologia e territorio", "scelte organizzative", "differenziale regionale", "prezzi dei fattori produttivi", "diseconomie di scala", "disagio sociale", "investimenti") contribuiscono a determinare l'ammontare in euro del totale del fabbisogno standard. La descrizione specifica che tali determinanti "misurano per ogni ente, il peso esercitato dai gruppi omogenei di variabili utilizzate per la determinazione del fabbisogno complessivo e dei singoli servizi. Questi indicatori evidenziano, quindi, quali sono le caratteristiche del comune che, in via preponderante, generano il suo fabbisogno standard".

3. Comando "Cerca"

Nella pagina "Cerca" è possibile ottenere, con riferimento al Comune selezionato, i dati relativi alla spesa storica e alla differenza tra quest'ultima e i fabbisogni standard (in termini assoluti e in percentuali), per il totale e per le singole funzioni, nonché la spesa storica e il fabbisogno per abitante e la loro differenza percentuale, il rapporto percentuale tra il livello dei servizi standard e il livello dei servizi resi, il numero di dipendenti per 1.000 abitanti, il costo del lavoro in euro, per abitante e il costo del lavoro in euro, per addetto.

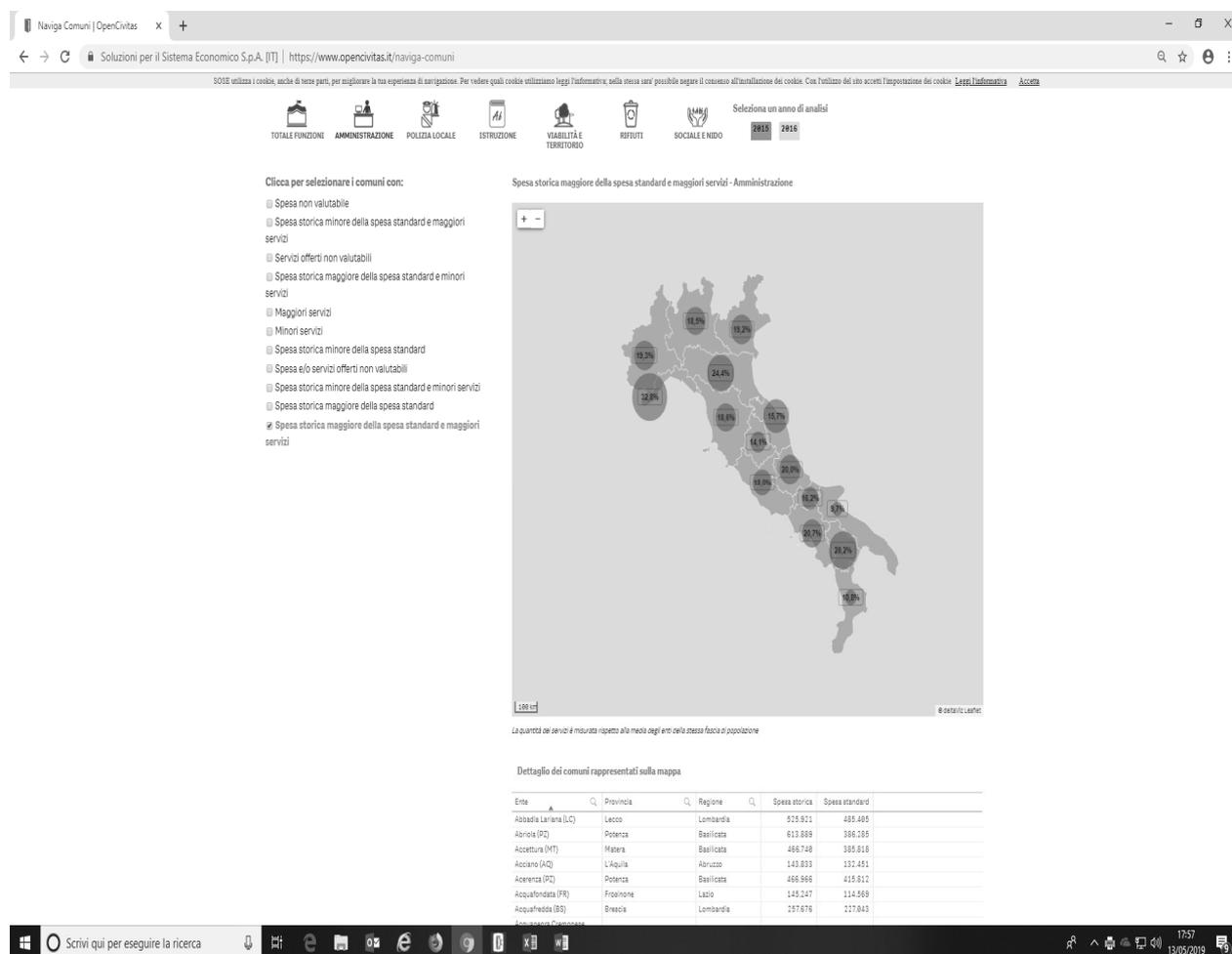
Per procedere occorre cercare l'Ente di interesse nella finestra collocata sotto i comandi per la navigazione, descritta al punto precedente. Digitando le iniziali dell'Ente si apre una tendina che propone una lista di Comuni: selezionare quello prescelto e confermare "vistando" l'apposito il simbolo verde (**cfr. Fig. 3a**). Si apre quindi una pagina che restituisce i dati relativi al Comune prescelto, in particolare: la spesa storica, la spesa standard, la differenza in euro e in % tra la prima e la seconda per ciascuna funzione (a sinistra della schermata); inoltre evidenzia la popolazione dell'Ente, il livello della spesa da 0 a 10 attraverso il simbolo dell'euro, e il livello dei servizi da 0 a10 attraverso il simbolo della stella (**cfr. Fig. 3b**).Più precisamente il livello dei servizi erogati è individuato quale indicatore che "misura con un punteggio da 0 a 10 la quantità dei servizi offerti da un comune rispetto alla media dei comuni della stessa fascia di popolazione, sino a 5 i servizi sono inferiore alla media, dal 6 in poi sono superiori alla media" mentre il livello della spesa come indicatore che "misura con un punteggio da 0 a 10 la quantità di spesa di un comune rispetto al fabbisogno standard, sino a 5 la spesa è inferiore al fabbisogno, dal 6 in poi è superiore al fabbisogno".

Fig. 3. Comando "Cerca": selezione Comune

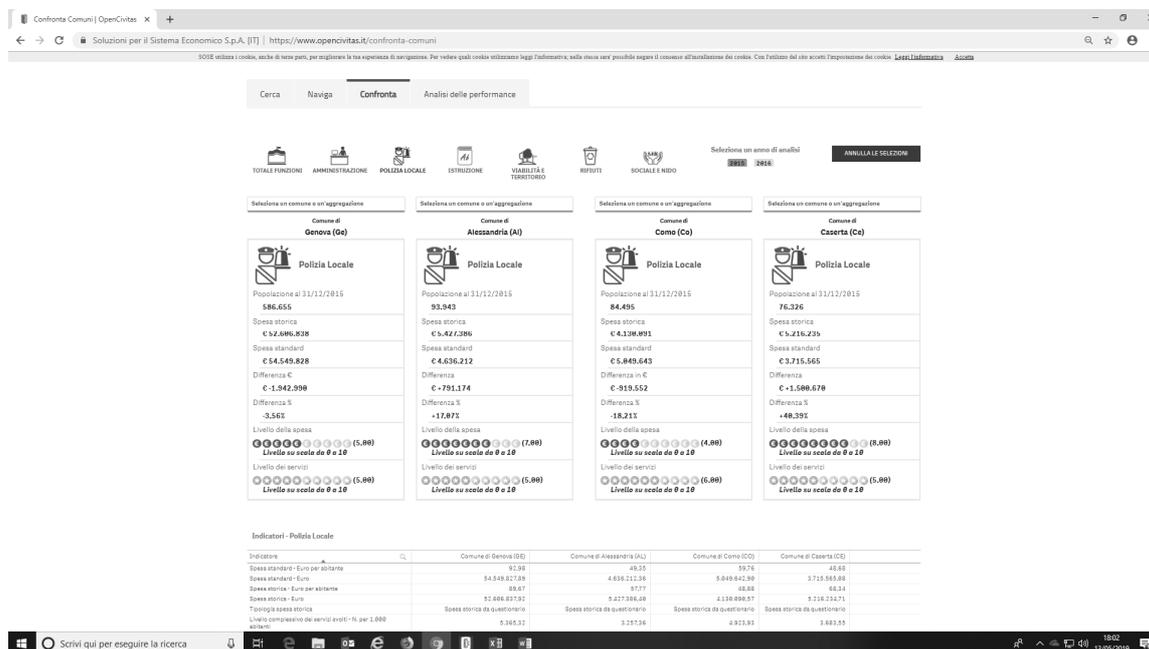
Fig. 3b. Comando "Cerca": visualizzazione dati relativi al Comune selezionato

4. Comando "Naviga"

Attraverso questo comando è possibile effettuare particolari analisi per gruppi di Comuni aventi le medesime caratteristiche, ad esempio esaminare tutti gli Enti presenti nella banca dati che hanno "*spesa storica maggiore della spesa standard e minori servizi*", selezionando la voce apposita. Il risultato viene restituito per ciascuna funzione e per le annualità 2015-2016. Tali Enti sono visualizzati nella mappa ed elencati analiticamente sotto la mappa stessa. Nell'esempio contenuto nella **Fig. 4)** è stata selezionata la funzione "Amministrazione". Molto più nel dettaglio la consultazione consente la visualizzazione dei Comuni aventi caratteri statistici di spesa simili, sia con riferimento alle singole funzioni sia per il totale complessivo. In particolare, sono presenti le seguenti opzioni di visualizzazione che l'utente può scegliere per svolgere le proprie analisi: "spesa maggiore del fabbisogno e minori servizi", "spesa maggiore del fabbisogno", "spesa minore del fabbisogno e maggiori servizi", "maggiori servizi", "minori servizi", "spesa non valutabile", "spesa minore del fabbisogno e minori servizi", "spesa e/o servizi offerti non valutabili", "spesa maggiore del fabbisogno e maggiori servizi" e, infine, "spesa minore del fabbisogno".

Fig. 4. Comando "Naviga": raffronti spesa storica- servizi. Risultato per gruppo di Comuni che hanno "*spesa storica maggiore della spesa standard e minori servizi*".

5. Comando "Confronta"

La pagina denominata "Confronta" consente di raffrontare per le due annualità disponibili (2015-2016), con riferimento al totale e alle singole funzioni, fino a quattro enti che possono essere scelti sulla base della dimensione demografica (il cui dato viene visualizzato), attraverso gli indicatori della "spesa storica", dei "fabbisogni standard", e della differenza, in valore assoluto e in percentuale, tra queste due grandezze, nonché del livello della spesa e dei servizi, resi graficamente attraverso simboli (rispettivamente dell'euro e delle stelle) in una scala da 0 a 10. È possibile, per altro, tener conto, ai fini del confronto, di eventuali informazioni non disponibili per l'ente prescelto, ad esempio relative a "servizi non valutabili" o "servizi con spesa storica non valutabile". La pagina visualizza i dati dei quattro Enti, nell'esempio della F**ig. 5**, relativi alla "Polizia locale" sia con rappresentazione grafica con i simboli già visti in precedenza dell'euro (spesa) e della stella (livello dei servizi), sia attraverso una tabella analitica collocata sotto la grafica.

Fig. 5. Comando "Confronta"

6. Comando "Analisi della performance"

Questo comando consente di ottenere una valutazione sintetica di uno o più Enti che si intende esaminare. Gli Enti vengono collocati entro una matrice che riporta sull'asse delle ascisse il livello della spesa secondo una scala da 0 a 10 che va da sinistra (minore spesa) a destra (maggiore spesa), mentre sull'asse delle ordinate riporta il livello dei servizi secondo una scala da 0 a 10 che va dal basso (minori servizi) all'alto (maggiori servizi). La matrice è divisa in quattro quadranti. Selezionando l'Ente o gli Enti di interesse nell'apposita finestra, ne verrà visualizzata la posizione attraverso un pallino rosso collocato in un settore della matrice. Nei quattro quadranti si evidenziano le corrispondenti quattro situazioni possibili: a) i Comuni collocati nella parte del grafico in basso a destra che "sostengono una spesa storica superiore al fabbisogno standard ed erogano servizi in misura minore rispetto ai servizi mediamente offerti dai comuni della stessa fascia di popolazione" (che possiamo definire inefficienti); b) in alto a sinistra si collocano i Comuni che "una spesa storica inferiore al fabbisogno standard e un livello dei servizi erogato superiore rispetto alla media dei comuni della stessa fascia di popolazione" (che possiamo definire efficienti); c) in basso a sinistra i Comuni che "sostengono una spesa storica inferiore al fabbisogno standard ed erogano servizi in misura minore rispetto ai servizi mediamente offerti dai comuni della stessa fascia di popolazione" (che possiamo definire inefficaci); d) in alto a destra, i Comuni che "registrano una spesa storica superiore al fabbisogno standard e un livello dei servizi erogato superiore rispetto alla media dei comuni della stessa fascia di popolazione." (che possiamo definire efficaci in *deficit*).

Nell'esempio della Fig. 6, gli Enti selezionati ricadono nel quadrante con spesa maggiore al livello 5 e servizi entrambi inferiori al livello 5, quindi con maggiore livello di spesa e minore livello di servizi.

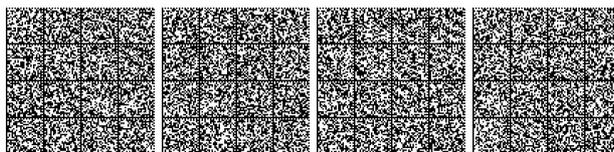
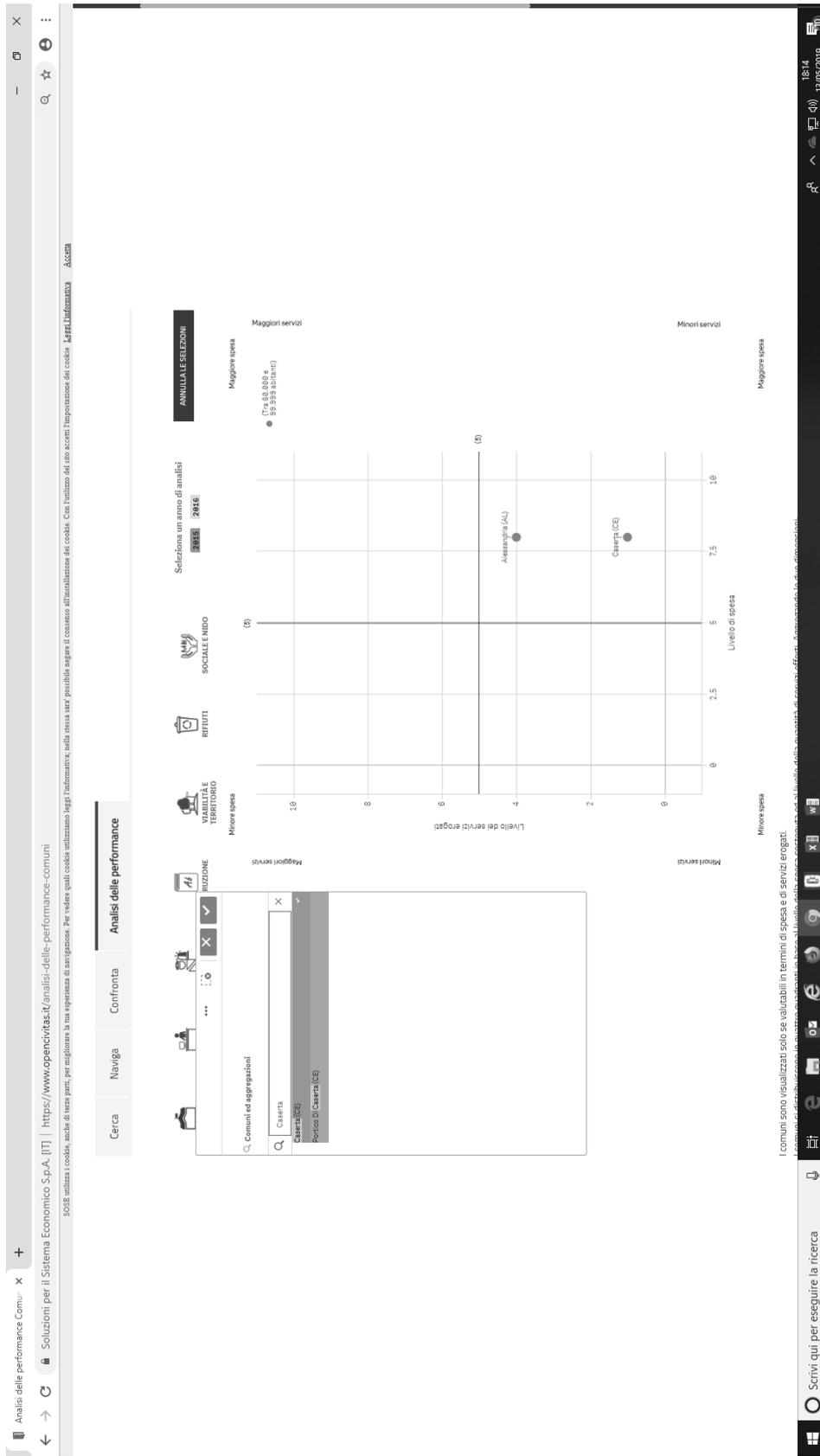



Fig. 6. Comando “Analisi della performance”

19A05090

DELIBERA 22 luglio 2019.

Linee guida per le relazioni annuali del sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del sindaco delle città metropolitane e del presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2018, ai sensi dell'articolo 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL). (Delibera n. 22/SEZAUT/2019/INPR).

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Nell'adunanza del 22 luglio 2019;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e le successive modificazioni;

Visto, in particolare, l'art. 148 del citato decreto legislativo n. 267/2000, novellato dalla lettera *e)* del comma 1, dell'art. 3, del decreto-legge n. 174/2012, così come modificato dall'art. 33 del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014, n. 116;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ed in particolare l'art. 11-*bis*;

Visto l'art. 1, comma 50 della legge n. 56/2014;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 3/SEZAUT/2019/INPR, depositata il 4 gennaio 2019, con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo per l'anno 2019;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 472 del 16 luglio 2019 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Uditi i relatori, Consiglieri Francesco Uccello e Dario Provvidera;

Delibera:

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le linee guida e il relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle città metropolitane e del Presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2018.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 22 luglio 2019.

Il Presidente: BUSCEMA

I relatori: UCCELLO - PROVVIDERA

Depositata in segreteria il 29 luglio 2019

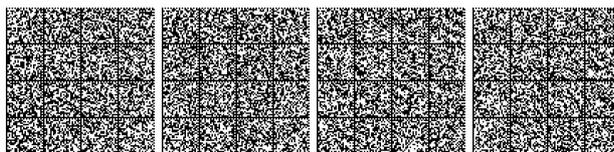
Il dirigente: PROZZO

LINEE GUIDA PER LE RELAZIONI ANNUALI DEL SINDACO DEI COMUNI CON POPOLAZIONE SUPERIORE AI 15.000 ABITANTI, DEL SINDACO DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DEL PRESIDENTE DELLE PROVINCE SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA INTEGRATO DEI CONTROLLI INTERNI NELL'ESERCIZIO 2018, AI SENSI DELL'ART. 148 DEL DECRETO LEGISLATIVO 18 AGOSTO 2000, N. 267 - TUEL.

1. Il rafforzamento dei controlli interni degli enti locali è un'esigenza imprescindibile per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza della gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate alle autonomie territoriali.

Il sistema dei controlli interni costituisce, infatti, il necessario contrappeso dell'autonomia concessa ai livelli di Governo territoriali dalla riforma del titolo V della Costituzione introdotta con la legge n. 3 del 2001, specie dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che ha introdotto la disciplina del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale.

Il rispetto degli obblighi di finanza pubblica, posti a tutela dei principi di equità intergenerazionale e di stabilità finanziaria, presuppone che gli organi di vertice degli Enti dispongano delle informazioni necessarie per valutare appieno l'andamento della gestione e, nel caso, apportare le opportune misure correttive in presenza di criticità e disfunzioni. Sotto questo profilo, i controlli interni rappresentano un presidio fondamentale per la sana gestione, in quanto utili ad assicurare l'efficacia e l'efficienza delle attività operative (controllo di gestione), l'attendibilità del *reporting* finanziario (controllo amministrativo-contabile), il consolidamento dei risultati delle gestioni (controllo sugli organismi partecipati) e la coerenza degli stessi sia con i risultati attesi (controllo strategico) sia con le aspettative degli utilizzatori finali dei servizi erogati (controllo di qualità).

Il mancato esercizio della funzione pubblica di controllo interno, oltre a ridurre il presidio sugli equilibri di bilancio e la regolarità della gestione, rischia di alterare i processi decisionali e programmatici, nonché di indebolire le scelte gestionali ed organizzative, con conseguente pericolo di frodi, abusi, sprechi o, semplicemente, cattiva amministrazione delle risorse e del patrimonio dell'Ente. A livello contabile, poi, aumenta il rischio di manipolazioni o errori nella registrazione delle transazioni giornaliere, con conseguente impossibilità per il controllore esterno di fare assegnamento sulla qualità della rendicontazione economica e finanziaria dell'Ente.

2. Al fine di promuovere il più corretto esercizio di tale impianto, le presenti linee guida e lo schema di relazione-questionario sul funzionamento del sistema dei controlli interni nell'esercizio 2018 - che i Sindaci dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, i Sindaci delle città metropolitane e i Presidenti delle province devono trasmettere, ai sensi dell'art. 148 del Tuel, alle Sezioni regionali della Corte dei conti ed alla Sezione delle autonomie - intendono costituire uno strumento ricognitivo approfondito, stabile e ricorrente per la raccolta di dati omogenei e comparabili sul funzionamento dei controlli interni, in quanto basati su criteri univoci utili a fornire una visione d'insieme su cui fondare valutazioni di adeguatezza, affidabilità ed efficacia circa il sistema dei controlli realizzato nel corso del tempo dai singoli enti.

La puntuale compilazione dello schema di relazione consente, inoltre, una conoscenza analitica degli eterogenei modelli attuativi espressi dalle realtà territoriali, non sempre funzionali al miglioramento del contesto organizzativo e gestionale del singolo Ente, ma, quantomeno, caratterizzati dalla presenza diffusa (anche se non priva di criticità) dei controlli di regolarità, di gestione e sugli equilibri finanziari.

La circolarità di queste informazioni, oltre ad assicurare il raccordo tra controlli interni e controlli esterni della Corte dei conti, risponde all'esigenza di promuovere negli enti il confronto con l'esperienza di altre Amministrazioni attraverso il raffronto fra contesti operativi omogenei e fra modalità organizzative e di funzionamento differenti per tipologie di contabilità, strumenti informatici, natura degli indicatori, allocazione degli uffici, composizione del personale, servizi monitorati, *report* ed esiti conseguiti.

Il progressivo miglioramento dei processi di analisi interna ha implementato, altresì, una sinergica collaborazione fra le diverse metodologie di controllo che, in taluni contesti, è riuscita a tradursi in indicazioni di sistema, con relativo affinamento dei metodi e dei contenuti delle tipologie di controllo coinvolte nel processo integrativo.

Nell'intento di promuovere tale processo sinergico, l'ottica delle presenti linee guida continua ad insistere su un'analisi più integrata, volta a mettere in relazione le funzionalità delle singole tipologie di controllo, ciò anche al fine di incoraggiare gli enti ad individuare le criticità e le lacune del sistema, valutarne il complessivo rischio di controllo e proporre le soluzioni correttive più adeguate.

3. Lo schema di relazione per l'esercizio 2018 conserva, quindi, le principali caratteristiche di forma e contenuto delle linee guida approvate lo scorso anno, le quali, privilegiando una logica di sistema, hanno inteso dare al questionario una impostazione nuova, più idonea a cogliere la forte integrazione esistente fra le varie tipologie dei controlli interni ed a far emergere, attraverso il raffronto tra i diversi ambiti operativi del controllo, il profilo caratteristico del sistema attuato dal singolo Ente, la sua conformità al disposto normativo e la capacità di incidere efficacemente sui processi in atto sviluppando nuove sinergie.

A differenza del passato, infatti, lo schema di relazione-questionario rivolge una maggiore attenzione ai momenti di integrazione e raccordo tra le diverse tipologie di controllo, così da offrire una prospettiva unitaria degli adempimenti di carattere organizzativo e funzionale. Al centro di questa impostazione vi è soprattutto l'esigenza di adeguare la base informativa alle realtà operative emergenti dal monitoraggio degli schemi di relazione, così da assicurare la giusta chiave interpretativa dei processi gestionali in atto e favorire l'acquisizione, l'elaborazione e l'analisi di dati più significativi e coerenti. In questa logica, si è proceduto alla rivisitazione dell'intero questionario, con conseguente introduzione di nuovi quesiti ed eliminazione/precisazione di quelli già formulati in precedenza.

Il nuovo schema di relazione è, dunque, strutturato in un questionario a risposta sintetica organizzato in 8 sezioni, dedicate alla raccolta di informazioni uniformi per ciascuno dei profili di seguito indicati:

la prima sezione (Sistema dei controlli interni) mira ad una ricognizione dei principali adempimenti comuni a tutte le tipologie di controllo; i quesiti attengono alla verifica della piena ed effettiva operatività dei controlli in conformità alle disposizioni regolamentari, statutarie o di programmazione, cui si aggiungono particolari riferimenti al numero dei *report* da produrre e ufficializzare, alle criticità emerse e alle azioni correttive avviate;

la seconda sezione (Controllo di regolarità amministrativa e contabile) è volta ad intercettare le eventuali problematiche presenti nell'esercizio del controllo di regolarità tecnica e contabile sugli atti aventi rilevanza finanziaria e/o patrimoniale, nel funzionamento dei processi a monte e a valle dei *report* adottati nell'esercizio e nell'adozione delle misure consequenziali facenti capo ai responsabili dei settori in cui l'amministrazione locale risulta articolata;

la terza sezione (Controllo di gestione) contiene domande correlate a profili di carattere eminentemente organizzativo e di contesto, con approfondimenti sull'utilizzo dei *report* periodici, sulla natura degli indicatori adottati, sul tasso medio di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale e sul grado complessivo di raggiungimento degli obiettivi operativi dell'azione amministrativa;

la quarta sezione (Controllo strategico) è intesa, invece, a sondare il livello di attenzione delle verifiche in ordine all'attuazione dei programmi e delle tecniche adottate per orientare le decisioni dei vertici politici nella individuazione degli obiettivi delle scelte strategiche da operare a livello di programmazione;

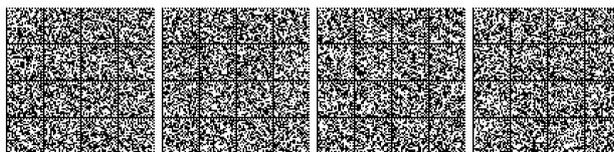
la quinta sezione (Controllo sugli equilibri finanziari) mira a verificare il rispetto delle prescrizioni normative e regolamentari da parte dei responsabili del servizio finanziario, ai quali compete l'adozione delle linee di indirizzo e di coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli finanziari e per l'attuazione delle misure di salvaguardia degli equilibri di bilancio;

la sesta sezione (Controllo sugli organismi partecipati) contiene domande dirette a verificare il grado di operatività della struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati, con specifici approfondimenti sugli indirizzi adottati, l'ambito del monitoraggio, i profili organizzativi e finanziari, la valutazione del rischio aziendale e la tipologia degli indicatori applicati;

la settima sezione (Controllo sulla qualità dei servizi) è diretta, infine, ad evidenziare se i controlli di qualità si spingono ad esaminare le dimensioni effettive delle prestazioni erogate, in termini di prontezza, coerenza ed esaustività, con approfondimenti sull'appropriatezza degli indicatori adottati, il livello degli *standard* di qualità programmati, la misurazione della soddisfazione percepita dagli utenti, l'effettuazione di indagini di *benchmarking* ed il coinvolgimento attivo degli *stakeholders*;

l'ottava sezione (Note) chiude il questionario con uno spazio dedicato ai chiarimenti necessari per la miglior comprensione delle informazioni ovvero all'inserimento di informazioni integrative di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti, ritenuti utili a rappresentare situazioni caratteristiche o peculiari.

4. Resta ferma la facoltà per le Sezioni regionali di controllo di integrare le informazioni contenute nel presente schema di relazione con la richiesta di separati ed ulteriori elementi informativi, a maggiore illu-

strazione dei profili esaminati. Tali integrazioni istruttorie non dovranno, comunque, compromettere l'integrità del contenuto e del formato originale del documento scaricabile dall'applicativo «Con.Te.» (Contabilità Territoriale), che garantisce il riversamento delle informazioni in uno specifico *database*.

Analogamente, presso le Sezioni giurisdizionali regionali, in forza del comma 4 dell'art. 148 del Tuel, potranno essere attivati giudizi per l'irrogazione di sanzioni agli amministratori nel caso le Sezioni di controllo dovessero rilevare l'assenza o l'inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo interno adottati dagli enti.

Appare utile chiarire, altresì, che, in ottemperanza a quanto previsto dal combinato disposto di cui agli articoli 148 e 156 TUEL, il presente referto sul sistema dei controlli interni relativi al 2018 si applica a tutti i comuni che alla data del 31 dicembre 2017 hanno registrato, secondo le rilevazioni demografiche ISTAT, una popolazione superiore a 15.000 abitanti. Sono tenuti all'invio del questionario anche gli eventuali comuni che, avendo superato il predetto limite di popolazione nel corso del 2017, non fossero tenuti ad applicare, nel 2018, le disposizioni di cui agli articoli 147, comma 2, lettera *e)*, 147-*ter* e 147-*quater*, commi 1, 2 e 3, del TUEL, relativamente al controllo sulla qualità dei servizi erogati, al controllo strategico ed al controllo sulle società partecipate non quotate.

Ai sensi dell'art. 11-*bis* del decreto-legge n. 174/2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213/2012, l'obbligo di invio del questionario alla Corte dei conti deve intendersi riferito, altresì, ai comuni ed alle province e città metropolitane ricomprese nel territorio delle regioni a statuto speciale nonché agli Enti locali delle Province autonome di Trento e di Bolzano.

Poiché dagli esiti del monitoraggio condotto dalla Sezione delle autonomie sulle risposte fornite dagli enti al questionario allegato alle linee guida per l'esercizio 2017 è emersa la diffusa esigenza di chiarimenti in ordine alla domanda 1.5 della prima sezione (Sistema dei controlli interni), si rappresenta che per il corretto calcolo delle unità di personale «anno equivalenti» (cd. «*Full Time Equivalent*» Giuridico) occorre ipotizzare che una unità di personale a tempo pieno lavori (secondo il numero di ore settimanali previste dal contratto tipico del pubblico impiego) trentasei ore settimanali per trecentosessantacinque giorni l'anno (a prescindere dai giorni di ferie, di festa, di malattia, di permesso etc.). Pertanto, la formula del FTE giuridico va intesa come il prodotto delle ore di lavoro dedicate alle attività di controllo interno in una settimana, per il numero di addetti appartenenti ad una medesima tipologia contrattuale; tale prodotto andrà successivamente diviso per trentasei e moltiplicato per il numero di giorni di lavoro previsti (da contratto) nell'anno, risultato, questo, che dovrà essere poi diviso per trecentosessantacinque. Per più dettagliate esemplificazioni in merito alle unità FTE, si rinvia alle indicazioni contenute nel foglio «Istruzioni» posto in apertura al questionario.

Maggiore considerazione merita, inoltre, la risposta al quesito introduttivo (domanda 1.1) della sezione prima (Sistema dei controlli interni), poiché numerosi enti hanno dichiarato di esercitare il proprio sistema di controlli interni in conformità a quanto previsto dai regolamenti dell'Ente con riferimento a tutte le tipologie di controllo previste come obbligatorie. Tale attestazione iniziale risulta poi smentita, in svariate ipotesi, da indicazioni successive inconciliabili con una corretta e adeguata tenuta dei controlli interni, con ciò dimostrando l'esistenza di gravi carenze operative evidentemente sottovalutate dagli stessi amministratori. Si sottolinea, pertanto, come le Sezioni regionali competenti, non potendo assegnare alcun grado di affidabilità al funzionamento del sistema di controlli interni così attestato, impegneranno le suddette Amministrazioni in controlli più serrati diretti a ridurre il rischio di possibili ricadute sugli equilibri di bilancio e sulla sana gestione finanziaria dell'Ente.

Quanto al controllo di regolarità amministrativa e contabile, si rappresenta, infine, l'esigenza che l'esame *ex post* degli atti, attuato mediante campionamento, sia esteso a campioni significativi, facendo ricorso a tecniche di campionamento assistite da attendibili metodologie statistiche. Al riguardo, si segnala che presso il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili opera un gruppo di studio per l'elaborazione di metodologie di campionamento destinato ai revisori contabili, che potrebbe risultare d'interesse anche a questi fini.

5. In ordine alle modalità di compilazione e di invio della relazione-questionario sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'esercizio 2018, come per l'anno passato, sarà necessario accedere al sistema «Con.Te.», dal quale scaricare e, successivamente, trasmettere compilato il documento contenente lo schema di relazione sempre mediante l'applicativo «Con.Te.».

A tal fine, occorre collegarsi al sito della Corte dei conti, area «Servizi», selezionare l'area «Portale dei servizi online» per poi accedere, con le richieste credenziali, al sistema «Con.Te.», da cui scaricare l'allegato questionario dal box «Utilità - Schemi/Modelli» presente nella *homepage*. Prima della compilazione, occorre procedere alla ridenominazione del file, in base alla tipologia di ente, utilizzando il seguente schema:

REGIONE_SIGLAPROVINCIA_ENTE_Controlli_Interni_2018

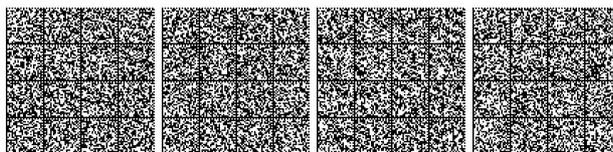
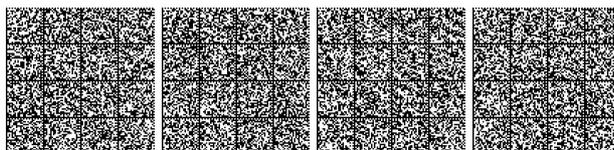
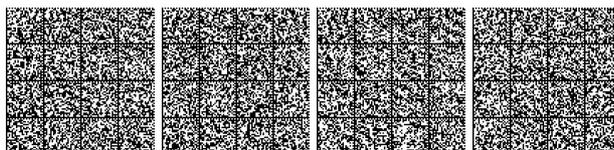
(Es. 1 Comune: EMILIA ROMAGNA_MO_MODENA_Controlli_Interni_2018;

Es. 2 Provincia: EMILIA ROMAGNA_MO_A.P. di MODENA_Controlli_Interni_2018;

Es. 3 Città Metropolitana: LAZIO_RM_C.M. di ROMA_Controlli_Interni_2018).

Per la restituzione della relazione, occorrerà invece selezionare, sempre attraverso il sistema «Con.Te», la funzione «Invio da EETT» presente nel menù «Documenti».

Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale «SOLE». Quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il profilo di pertinenza (Responsabile Servizi Finanziari - RSF; Responsabile invio dati - RIDC) e ottenute, via e-mail, *user-id* e *password*, sarà possibile collegarsi a «Con.Te.»

In proposito, si richiama l'attenzione sulla necessità che la presente relazione-questionario riguardante i controlli svolti nell'anno 2018 sia trasmessa alla Corte dei conti, con le suindicate modalità, entro il 30 ottobre 2019, salvo termine più breve eventualmente stabilito dalle Sezioni regionali per gli enti territoriali di rispettiva competenza.

SCHEMA PER IL REFERTO ANNUALE DEL SINDACO DEI COMUNI CON POPOLAZIONE SUPERIORE AI 15.000 ABITANTI, DEL SINDACO DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DEL PRESIDENTE DELLE PROVINCE SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA INTEGRATO DEI CONTROLLI INTERNI NELL'ESERCIZIO 2018 (ART. 148 TUEL)

Istruzioni per la compilazione dello schema di relazione per l'anno 2018
1. L'obbligo di trasmettere alla Corte dei conti il presente referto sul sistema dei controlli interni relativi al 2018, oltre a Province e Città Metropolitane, deve intendersi riferito, secondo il combinato disposto di cui agli artt. 148 e 156 TUEL, a tutti i Comuni che alla data del 31 dicembre 2017 hanno registrato, secondo le rilevazioni demografiche ISTAT, una popolazione superiore a 15.000 abitanti. Pertanto, sono tenuti all'invio anche i Comuni che, avendo superato il predetto limite di popolazione nel corso del 2017, non fossero tenuti ad applicare, nel 2018, le disposizioni di cui agli artt. 147, co. 2, lett. e), 147-*ter* e 147-*quater* , commi 1, 2 e 3,TUEL, relativamente al controllo sulla qualità dei servizi erogati, al controllo strategico ed al controllo sulle società partecipate non quotate. In tal caso, si raccomanda di segnalare le predette circostanze nella Sezione "Note" del questionario ove ciò sia alla base della mancata compilazione di una o più parti dello stesso.
2. Lo schema di relazione dovrà essere compilato integralmente in tutte le sue parti, valorizzando ciascuna delle celle editabili (gialle) o con menù a tendina (azzurre).
3. Nella sezione dedicata all'anagrafica ente della pagina 1 ("Sistema dei controlli interni"), occorre solo inserire, scegliendolo dall'elenco, il **corretto** CODICE ISTAT corrispondente all'ente (le celle REGIONE, PROVINCIA (SIGLA), DENOMINAZIONE ENTE, TIPOLOGIA ENTE verranno automaticamente valorizzate in base al CODICE ISTAT inserito).
4. L'opzione **"nd"** (nessuna dichiarazione) potrà essere utilizzata nel caso in cui, per disfunzioni interne, non si disponga delle informazioni necessarie per rispondere correttamente alla domanda; l'opzione **"Non ricorre la fattispecie"** andrà invece utilizzata per segnalare che l'oggetto della domanda non è pertinente alle competenze o alle caratteristiche gestionali dell'ente; **non è prevista la possibilità di lasciare vuote le celle di risposta**.
4. **Tutti i quesiti** si riferiscono ad atti o attività posti in essere dall'Ente nel corso del 2018 o che hanno prodotto effetti sulle attività dell'esercizio 2018
6. Per il corretto calcolo delle unità di personale "anno equivalenti" (cd. "**Full Time Equivalent Giuridico"**), previsto dalla **domanda 1.5**, occorre ipotizzare che una unità di personale a tempo pieno lavori (secondo il numero di ore settimanali previste dal contratto tipico del pubblico impiego) 36 ore settimanali per 365 giorni l'anno, cioè 6 ore giornaliere su 6 giorni settimanali (oppure 7 ore e 12 minuti per 5 giorni alla settimana) per tutto l'anno (a prescindere dai giorni di ferie, di festa, di malattia, di permesso ecc.). Pertanto, la formula del FTE Giuridico va intesa nel seguente modo: numero di persone appartenenti ad una medesima tipologia contrattuale, moltiplicato per le ore lavorate in una settimana, diviso 36, moltiplicato per il numero di giorni di lavoro previsti nell'anno, diviso 365. Questo significa che se, ad es., una unità di personale a tempo pieno addetta alla sola attività di controllo è stata assunta negli ultimi 6 mesi dell'anno, dopo aver calcolato il numero di ore a settimana (36) e diviso questo valore per 36, basterà dividere il numero teorico dei giorni lavorativi previsti da contratto in un anno (365) prima per 12 (mesi) e poi moltiplicarlo per 6 (mesi), ottenendo così 182,5 giorni di lavoro annui, risultato, questo, che dovrà essere poi diviso per 365 (giorni) per ottenere il valore finale di 0,5 unità FTE. Allo stesso modo, se si ipotizza che un addetto a tempo pieno dedichi per l'intero anno solo metà del suo tempo di lavoro alle attività di controllo, anche in questo caso, dovendosi partire dalla metà delle ore di lavoro settimanali (18), si perverrà, ugualmente, al medesimo valore di 0,5 unità FTE.
7. Utilizzare la **sezione "Note"**, presente in fondo al questionario, per **integrare** la relazione con elementi informativi aggiuntivi di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti, necessari a rappresentare situazioni peculiari o ad esplicitare osservazioni ritenute comunque utili.
8. Utilizzare esclusivamente il file nel **formato originale** .xls/.xlsx pubblicato su Con.Te. **senza apportarvi alcuna modifica e senza riprodurre il documento con azioni di copia/incolla;** procedere al salvataggio nello stesso formato di origine (.xls/.xlsx); **non inviare il file in formato immagine o pdf.** N. B. L'integrità del file ed il corretto formato ne garantiscono il riversamento delle informazioni in un database, possibilità che verrebbe compromessa nel caso in cui venissero apportate modifiche o rimozioni di protezioni. Si raccomanda, pertanto, di compilare le sole celle editabili e con menù a tendina, seguendo le indicazioni e le avvertenze previste.

9. Ultimata la compilazione dello schema di relazione, il file dovrà essere correttamente **ridenominato** (secondo gli esempi sottostanti) e **caricato** sul sistema Con.Te. utilizzando la funzione "Invio da EETT" presente nel menu "Documenti" del sistema "Con.Te." (Tipo di documento: Questionario controlli interni (art. 148 c. 1 DL 267/2000 - Esercizio: 2018)
Esempi di ridenominazione del file, in base alla tipologia di ente, utilizzando il seguente schema REGIONE_SIGLA PROVINCIA_ENTE_Controlli_Interni_2018:
Es. 1 Comune: EMILIA ROMAGNA_MO_MODENA_Controlli_Interni_2018
Es. 2 Provincia: EMILIA ROMAGNA_MO_A.P. di MODENA_Controlli_Interni_2018
Es. 3 Città Metropolitana: LAZIO_RM_C.M. di ROMA_Controlli_Interni_2018 N.B. Prestare attenzione a non denominare il file con riferimenti ad un esercizio diverso dal 2018 o a diverse tipologie di documenti (es. Controlli di gestione, Debiti fuori bilancio etc.).

1_Sistema_dei_controlli

ANAGRAFICA ENTE

CODICE ISTAT	
REGIONE	
PROVINCIA (SIGLA)	
DENOMINAZIONE ENTE	
TIPOLOGIA ENTE	

1. SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

1.1 Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in conformità a quanto previsto dai regolarmenti dell'ente con riferimento alle singole tipologie di controllo di seguito indicate:

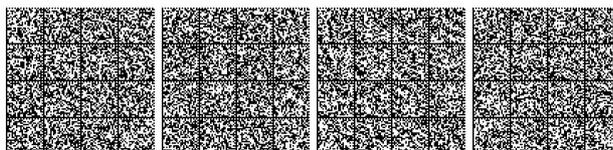
a) Controllo di regolarità amministrativa e contabile	
b) Controllo di gestione	
c) Controllo strategico	
d) Controllo sugli equlibri finanziari	
e) Controllo sugli organismi partecipati	
f) Controllo sulla qualità dei servizi	

1.2 Indicare il numero di report periodici previsti/programmati nell'anno (in base ai regolamenti dell'ente o agli statuti degli organismi partecipati) e di report effettivamente prodotti:

	Report previsti	Report prodotti
a) Controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile		
b) Controllo di gestione		
c) Controllo strategico		
d) Controllo sugli equlibri finanziari		
e) Controllo sugli organismi partecipati		
f) Controllo sulla qualità dei servizi		

1.3 Sono intervenute segnalazioni da parte del responsabile per la trasparenza, ai sensi dell'art. 43, co. 5, d.lgs. n. 33/2013, circa il mancato o parziale adempimento degli obblighi di pubblicazione?

1.4 Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell'attuazione dei controlli e, in caso affermativo, indicare il relativo grado di criticità riscontrato per ciascuna tipologia di controlli:

	Criticità	Grado di criticità
a) Controllo di regolarità amministrativa e contabile		
b) Controllo di gestione		
c) Controllo strategico		
d) Controllo sugli equlibri finanziari		
e) Controllo sugli organismi partecipati		
f) Controllo sulla qualità dei servizi		

1.5 Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di report ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio, il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei report (tramite delibere di Giunta o di Consiglio) e il numero di unità di personale utilizzate - espresse in unità anno equivalenti (FTE Giuridico = numero persone x ore lavorate/36 x giorni lavorati nell’anno/365) per l'esercizio dei vari tipi di controlli:

	Report ufficializzati	Azioni correttive avviate	Unità di personale (FTE)
a) Controllo di regolarità amministrativa e contabile			
b) Controllo di gestione			
c) Controllo strategico			
d) Controllo sugli equilibri finanziari			
e) Controllo sugli organismi partecipati			
f) Controllo sulla qualità dei servizi			

1.6 Sono intervenute modifiche nel sistema dei controlli interni in un'ottica di maggiore integrazione e raccordo tra le singole tipologie di controllo?

1.6.1 In caso di risposta affermativa, specificare a quali tipologie si riferiscono le modifiche:

a) Controllo di regolarità amministrativa e contabile

b) Controllo di gestione

c) Controllo strategico

d) Controllo sugli equilibri finanziari

e) Controllo sugli organismi partecipati

f) Controllo sulla qualità dei servizi

1.7 La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ha formulato osservazioni sull’adeguatezza e sul funzionamento dei controlli interni?

1.7.1 In caso di risposta affermativa, l'ente ha dato seguito alle osservazioni formulate dalla Sezione?

2_Regolar_ammin_contabile

2. CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE

2.1 Nelle ipotesi previste dall'art. 49 del Tuel, sono state adottate delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo?

2.1.1 In caso di risposta affermativa alla domanda precedente, l'organo deliberante ha motivato adeguatamente le ragioni della mancata conformazione al parere?

2.2 Nelle proposte di deliberazione, i responsabili dei servizi hanno relazionato in ordine anche ai riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, al fine di consentire al responsabile di ragioneria l'espressione del parere di regolarità contabile?

2.3 Che tipo di tecnica di campionamento probabilistico-statistico, opportunamente motivata, è stato adottato nel corso dell'anno, per la scelta degli atti amministrativi da sottoporre al controllo successivo?

2.4 Gli esiti del controllo di gestione effettuato nell'anno precedente hanno concorso alla individuazione dei settori di attività dell'ente da sottoporre al controllo successivo?

2.5 Fornire i seguenti elementi informativi relativi al controllo di regolarità successivo:

a) numero di atti esaminati

b) numero di irregolarità rilevate

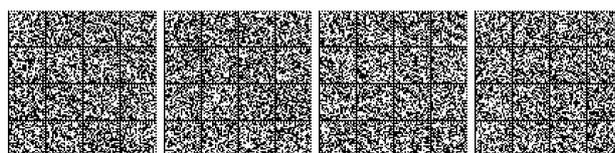
c) numero di irregolarità sanate

2.6 Con quale frequenza sono stati adottati i report?

2.7 Sono stati effettuati controlli, ispezioni o altre indagini volti ad accertare la regolarità amministrativa e contabile dell'attività posta in essere da specifici uffici o servizi?

2.8 Sono state verificate le attestazioni concernenti i pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dall'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002, secondo le modalità di cui all'art. 41 del d.l. n. 66/2014, conv. dalla l. n. 89/2014?

2.9 In caso di riscontrate irregolarità sono state trasmesse ai responsabili dei servizi competenti le direttive alle quali conformarsi?

2.9.1 In caso di risposta affermativa, i responsabili dei servizi si sono adeguati alle direttive ricevute?

3. CONTROLLO DI GESTIONE

3.1 L'ente si è dotato di un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo che consenta di valutare l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa?

3.2 Il controllo di gestione si avvale di un sistema di contabilità economico-patrimoniale tenuta con il metodo della partita doppia?

3.3 I regolamenti o le delibere dell'Ente prevedono espressamente che le articolazioni organizzative decentrate inserite nei diversi settori operativi si attengano alle direttive della struttura centrale per quanto riguarda le procedure operative, i criteri di analisi ed il livello di approfondimento delle elaborazioni?

3.4 I report periodici prodotti sono tempestivi e aggiornati nel fornire le informazioni utili alle decisioni da prendere?

3.5 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?

a) di attività/processo

b) di "output"

c) di efficacia

d) di efficienza

e) di economicità

f) di analisi finanziaria

3.6 Il controllo di gestione è in grado di influenzare l'attività in corso di svolgimento determinando la riprogrammazione degli obiettivi?

3.6.1 In caso di risposta affermativa alla domanda precedente, in quanti casi gli obiettivi sono stati riprogrammati?

3.7 Indicare il tasso medio di copertura (media semplice nell'anno) dei costi di tutti i servizi a domanda individuale a cui l'utente sia tenuto a contribuire, gestiti direttamente o per il tramite di enti strumentali (nel caso i relativi costi ricadano, almeno in parte, sul bilancio dell'Ente locale): %

3.8 Indicare il grado complessivo di raggiungimento degli obiettivi operativi dell'azione amministrativa per le seguenti aree:

a) servizi amministrativi

b) servizi tecnici

c) servizi alla persona

3.9 Esiste un sistema di ponderazione degli obiettivi da monitorare?

4_Controllo_strategico

4. CONTROLLO STRATEGICO

4.1 Il controllo strategico è integrato con il controllo di gestione?

4.2 Il controllo strategico utilizza le informazioni provenienti dalla contabilità analitica per orientare le decisioni in tema di allocazione delle risorse, gestione dei servizi e politiche tariffarie?

4.3 Il controllo strategico effettua, a preventivo, adeguate verifiche tecniche/economiche sull'attuazione delle scelte da operare a livello di programmazione?

4.4 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?

a) di contesto

b) di “outcome”

c) di efficacia

d) di efficienza

e) di economicità

f) di innovazione e sviluppo

4.5 Percentuale media di obiettivi strategici raggiunti nell'anno (media semplice): %

4.6 Numero di deliberazioni di verifica dello stato di attuazione dei programmi adottate nell’anno:

4.7 Indicare i parametri in base ai quali l’organo d’indirizzo politico ha verificato lo stato d’attuazione dei programmi:

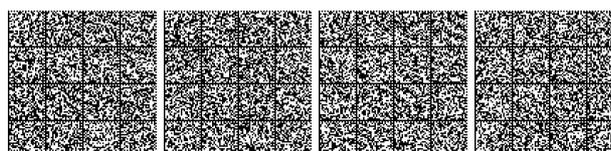
a) risultati raggiunti rispetto agli obiettivi

b) grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati

c) tempi di realizzazione rispetto alle previsioni

d) rispetto degli standard di qualità prefissati

e) impatto socio-economico dei programmi

f) altro (specificare)

5_Equilibri_finanziari

5. CONTROLLO SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI

5.1. Il controllo sugli equilibri finanziari è integrato con il controllo sugli organismi partecipati?

5.2. Il responsabile del servizio finanziario ha adottato specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari?

5.3. Indicare quali dei seguenti soggetti sono stati attivamente coinvolti nel controllo degli equilibri finanziari e con quale frequenza:

	Soggetti	Frequenza
a) Organi di governo		
b) Direttore generale		
c) Segretario		
d) Responsabili dei servizi		

5.4 Indicare se sono state chieste misure per ripristinare l'equilibrio finanziario e se le stesse siano state anche disposte con riguardo ai seguenti ambiti gestionali:

	Misure richieste	Misure disposte
a) gestione di competenza		
b) gestione dei residui		
c) gestione di cassa		

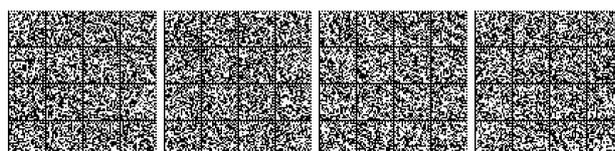
5.5 Tra le misure necessarie per salvaguardare gli equilibri finanziari di cui all'art. 193 del TUEL, si è dovuto impiegare la quota libera dell'avanzo di amministrazione ai sensi dell'art. 187, comma 2, lett. b), TUEL?

5.6 È stato assicurato che, in corso di esercizio, il programma dei pagamenti risultasse sempre compatibile con le disponibilità di cassa?

5.7 Sono state adottate le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, previste dall'art. 183, comma 8, del TUEL per il caso di insufficiente disponibilità di cassa dovuta a ragioni sopravvenute?

5.8 È stata ricostituita la consistenza delle entrate vincolate utilizzate nel rispetto dell'art. 195 del TUEL?

5.9 Nel corso dell'esercizio considerato, sono state effettuate segnalazioni ai sensi dell'art.153, comma 6, del TUEL per il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio?

5.9.1 In caso di risposta affermativa, tali segnalazioni hanno comportato l'intervento del Consiglio ai sensi dell'art. 193 del TUEL?

6. CONTROLLO SUGLI ORGANISMI PARTECIPATI

6.1 L'ente si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati ai sensi dell'art. 147-*quater,* comma 1, TUEL?

6.2 Sono stati definiti per l'anno gli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell'ente?

6.3 Sono stati approvati i *budget* delle società partecipate *in house* o degli organismi strumentali controllati dall'ente?

6.3.1 In caso di risposta affermativa, indicare il numero dei *budget* approvati:

6.4 L'individuazione delle società a controllo pubblico è stata effettuata in conformità al disposto di cui all'art. 2 lett. b) e m) del d.lgs. n. 175/2016 (TUSP)?

6.5 Nel perimetro delle società controllate sono state incluse anche le società a totale partecipazione pubblica per le quali il controllo viene esercitato in forma congiunta, anche mediante comportamenti concludenti, indipendentemente dall'esistenza di norme di legge, statutarie e/o accordi formalizzati?

6.6 Sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate?

6.7 È stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati (art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011)?

6.8 È stato monitorato il grado di attuazione delle misure di razionalizzazione delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 24 TUSP?

6.9 È stata monitorata l'attuazione delle norme in materia di gestione del personale delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 19 TUSP?

6.10 Sono stati aggiornati gli statuti delle società a controllo pubblico a norma del d.lgs. n. 175/2016 e degli artt. 5 e 192, d.lgs. n. 50/2016?

6.11 La relazione sul governo societario predisposta dalle società a controllo pubblico contiene il programma di valutazione del rischio aziendale, a norma dell'art. 6, commi 2 e 4, TUSP?

6.12 Nell'ambito dei programmi di valutazione del rischio di cui all'art. 6, comma 2, TUSP, sono emersi indicatori di crisi aziendale?

6.13 È stato verificato il rispetto, nelle società a controllo pubblico, dell'obbligo di comunicazione alle Sezioni regionali delle delibere assembleari che derogano al principio dell'amministratore unico, a norma dell'art. 11, commi 2 e 3, d.lgs. n. 175/2016?

6.14 Sono previsti report informativi periodici da parte degli organismi partecipati inerenti ai profili organizzativi e gestionali?

6.15 Gli organismi partecipati che gestiscono pubblici servizi hanno pubblicato la Carta dei servizi prevista dall'art. 32 del d.l. n. 33/2013?

6.16 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?

a) di efficacia

b) di efficienza

c) di economicità

d) di redditività

e) di deficitarietà strutturale

f) di qualità dei servizi affidati

g) di soddisfazione degli utenti

7. CONTROLLO SULLA QUALITÀ DEI SERVIZI

7.1 L'ente ha effettuato analisi sulla qualità "effettiva" dei singoli servizi (in termini di prontezza [tempestività/adeguatezza dei tempi di risposta], coerenza ed esaustività delle risposte alle richieste degli utenti e di minori disagi o imprevisti prodotti da disservizi)?

7.2 Gli indicatori adottati rappresentano compiutamente le dimensioni effettive della qualità dei servizi e delle prestazioni erogate?

7.3 Le rilevazioni sulla qualità dei servizi si estendono anche agli organismi partecipati?

7.4 Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?

a) accessibilità delle informazioni

b) tempestività della erogazione

c) trasparenza dei tempi di erogazione

d) trasparenza dei costi di erogazione

e) trasparenza sulle responsabilità del servizio

f) correttezza con l'utenza

g) affidabilità del servizio

h) compiutezza del servizio

i) conformazione agli standard di qualità

l) reclami e segnalazioni di disservizi

m) altro (specificare)

7.5 Gli indicatori adottati soddisfano i requisiti di appropriatezza (rilevanza, accuratezza, temporalità, fruibilità, interpretabilità e coerenza)?

7.6 Gli standard di qualità programmati nell'anno sono determinati in conformità a quelli previsti nella Carta dei servizi o in altri provvedimenti similari in materia?

7.7 L'ente ha effettuato indagini sulla soddisfazione degli utenti (interni e/o esterni)?

7.7.1 In caso di risposta affermativa, indicare con quale frequenza l'ente ha proceduto alla misurazione della soddisfazione degli utenti:

7.7.2 Indicare se la soddisfazione degli utenti è stata misurata, direttamente o per il tramite di organismi controllati, su tutti o solo su alcuni servizi:

7.7.3 Sono stati pubblicizzati i risultati delle indagini sulla soddisfazione degli utenti (anche se negativi)?

7.8 L'ente effettua confronti sistematici *(benchmarking)* con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni?

7.9 Sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (stakeholders) nella fase di definizione degli standard di qualità?

7.10 Rispetto all'anno precedente, l'ente ha realizzato un innalzamento degli standard economici o di qualità dei servizi (nel loro insieme o per singole prestazioni) misurabili attraverso indicatori definiti e pubblicizzati?